



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.729887/2017-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.599 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Se a parte conheceu a acusação, pôde apresentar contraponto a esta e teve seus argumentos apreciados não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

COFINS. INSUMOS. OBRIGAÇÃO LEGAL. RELEVÂNCIA.

As despesas incorridas por obrigação legal para o exercício da atividade são relevantes a esta e geral direito ao crédito das contribuições.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

“Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa”. (Acórdão 3401-006.135)

COFINS. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Desde que regularmente demonstrado é possível a concessão de crédito extemporâneo no limite do rateio proporcional do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, observados os demais requisitos da lei, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para cancelar a autuação sobre efeitos de glosa dos créditos das aquisições (i) de Equipamento de Proteção Individual; (ii) descritas nas Notas 70.520, 523, salvo adesivo identificação, 1700, 1765, salvo proibido estacionar, identificação Telefone Assistência Técnica, Identificação White Martins, Identificação Visual Número 0 a 9, Nota 1842, salvo Identificação Proibido Estacionar, Nota 67630, Nota 439, Nota 2114, salvo Identificação White Martins e proibido estacionar; (iii) de fretes de insumos entre estabelecimentos; e (iv) de fretes descritos nos Documentos 9 e 10 da Impugnação, desde que verificada a existência e correção das notas fiscais; (II) por unanimidade de votos, para cancelar a autuação sobre os créditos aproveitados de

forma extemporânea pela Recorrente, salvo os fulminados pela decadência, e desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade; e (III) por maioria de votos, para cancelar a autuação sobre efeitos de glosa dos créditos das aquisições de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos neste tópico os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não cancelavam a autuação. Designado para redigir o voto vencedor, relativo ao tópico (III), o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de lançamento de ofício/auto de infração de PIS/COFINS apurados entre janeiro de 2013 a dezembro de 2015 mais consectários legais, inclusive multa qualificada sobre despesas com fretes em duplicidade, cancelados e que não foram suportadas pela **Recorrente**.

1.1. Para tanto, narra o auto de infração que:

1.1.1. Valores dispendidos a título de aquisição de EPIs (equipamentos de proteção individual), materiais gráficos, materiais de escritório, equipamentos de informática, provedores de internet, fornecimento de lanches, água mineral e serviços de telefonia, fisioterapia e tratamentos estéticos não geram direito ao crédito das contribuições por não se configurarem como insumos do processo produtivo (ausência de contato físico/desgaste);

1.1.2. Apenas os fretes na operação de venda geram créditos das contribuições e não o frete interno;

1.1.3. Apenas o frete pago pela **Recorrente** gera direito ao crédito e não o suportado por terceiros, ou cancelados ou ainda, os considerados em duplicidade;

1.1.4. A **Recorrente** não comprovou parte dos fretes supostamente contratados (sem Nota Fiscal, Conhecimento, indicação do Tomador, Remetente e Destinatário);

1.1.5. “Na legislação de regência do PIS e da COFINS não há previsão legal para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS”;

1.1.5.1. Ademais, “diversas das notas fiscais apontadas além de serem créditos extemporâneos perfazem um período maior que 05 (cinco) anos”;

1.1.6. “O aproveitamento de créditos de PIS e COFINS relativos a fretes pagos por terceiros e ainda o aproveitamento em duplicidade dos mesmos créditos não é simplesmente um erro da Fiscalizada. Houve uma tentativa de se aproveitar de créditos fictícios”.

1.2. Intimada, a **Recorrente** apresentou a impugnação em que manifesta ciência e anuência quanto às glosas sobre os serviços de fisioterapia e tratamentos estéticos, fretes não suportados por si, em duplicidade e cancelados, argumentando:

1.2.1. Nulidade do auto de Infração, pois “se baseia em argumentos genéricos e infundados, que desconsideram por completo as especificidades da atividade empresarial da Impugnante, qual seja, primordialmente, a fabricação e a comercialização de gases industriais e medicinais”

1.2.2. “No que diz respeito aos Equipamentos de Proteção Individual (“EPIS”), o artigo 166 da Consolidação das Leis do Trabalho dispõe que a empresa será obrigada a fornecer aos empregados, gratuitamente, EPIS adequados ao risco e em perfeito estado de conservação e funcionamento, sempre que as medidas de ordem geral não ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes e danos à saúde dos empregados”;

1.2.2.1. “Além dos EPIs, que protegem os funcionários de maneira prática, há também a necessidade de sinalização do ambiente de trabalho [nos termos do artigo 200 da CLT e Norma Regulamentadora 26 do Ministério do Trabalho] de modo a orientar e prevenir acidentes. Para tanto, é necessário o uso de placas e equipamentos de segurança, denominados pelas I. Agentes Fiscais como “materiais gráficos””;

1.2.3. O provedor de internet é utilizado para monitoramento remoto da fábrica e da produção, evitando acidentes e aumentando a produtividade;

1.2.4. Os lanches e água mineral para funcionários foram adquiridos por obrigação legal descrita no artigo 71 da CLT e Norma Regulamentadora 24 do Ministério do Trabalho;

1.2.5. “Para consecução de suas atividades, a Impugnante incorre em despesas típicas imprescindíveis a qualquer empresa e tipo de negócio, qual seja materiais destinados ao bom funcionamento de suas atividades de escritório, tais como papel, canetas, lápis, etc”;

1.2.6. “Telefonia fixa; (ii) telefonia móvel (prestação de serviço móvel pessoal pós-pago); (iii) teleatendimento; e (iv) transferência de link de dados (...) são imprescindíveis ao desempenho de suas atividades. Isto porque, caso ausentes, a

Impugnante ficaria inoperante, pois estaria impossibilitada de acessar seu sistema interno, seja de correio eletrônico, operacional, de controle de processos, dentre outros”;

1.2.7. *“O frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda. Assim, são intrínsecas à geração de receitas da Impugnante as despesas de frete inerente a: (i) transferência de mercadorias de uma unidade para outra; (ii) retirada de mercadorias devolvidas pelos clientes, entre outras”;*

1.2.7.1. *A operação de venda nos termos do artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 (e 10.637/02) “é composta por todas as atividades, anteriores, concomitantes e mesmo posteriores, que suportam a realização de maneira continuada das vendas promovidas pelo contribuinte”;*

1.2.8. *Trouxe aos autos com a impugnação informações sobre alguns dos fretes em que anteriormente não foram indicados prestadores, tomadores, destinatários e remetentes;*

1.2.9. *“O procedimento adotado pela Impugnante para aproveitamento dos créditos extemporâneos do PIS e da COFINS é autorizado pela Receita Federal do Brasil, conforme entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 260, de 29 de setembro de 2008”;*

1.2.10. *Ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre multa.*

1.3. *A DRJ Ribeirão Preto manteve integralmente o lançamento, vez que:*

1.3.1. *“As autuantes descreveram precisa e claramente as normas legais e infralegais em que se basearam, para apontar que a empresa havia deduzido indevidamente créditos sobre valores que não se enquadram no conceito de insumo, para efeitos das contribuições não cumulativas, e/ou não foram comprovados por documentação hábil”;*

1.3.2. *“Incabível a pretensão de se modificar o conceito de insumo empregado pela legislação do PIS e da Cofins, para incluir outros bens e serviços adquiridos, mas que não exerceram função direta sobre o produto ou serviço objeto da atividade principal”;*

1.3.2.1. *“Assim, a glosa relativa aos créditos calculados sobre EPIs, materiais gráficos, equipamentos de informática, provedores de internet, materiais de escritório, serviços de telefonia, lanches e água mineral deve ser mantida”;*

1.3.3. *A Solução de Consulta COSIT 99.002/2017 é clara ao não permitir o crédito de frete entre estabelecimentos;*

1.3.4. *“No tocante aos créditos glosados em função da não comprovação de sua natureza, a consideração de valores requerida pela autuada não deve ser acatada. É que as planilhas anexas à impugnação (como docs. 09 e 10), às fls.*

4026/4034, deveriam ter sido apresentadas durante o procedimento fiscal, como constou em termo de intimação. Não o tendo sido, e sem que a impugnante declarasse qualquer razão plausível para tanto, entendendo que houve preclusão no caso, pois o julgador não pode substituir a autoridade fiscal em suas tarefas”;

1.3.4.1. Ainda que fosse possível a juntada de provas com a impugnação, foram coligidas “*apenas os números das notas fiscais manuais correspondentes, sem contudo ter sido providenciada a anexação dessas mesmas notas aos autos, bem como a indicação precisa e destacada de que os itens preenchidos referem-se ao valores objeto de intimação*”;

1.3.5. “*A retificação das obrigações acessórias é imprescindível para o aproveitamento de crédito extemporâneo*”;

1.3.6. Nos termos de Jurisprudência consolidada do CARF incide juros de mora sobre multa de ofício.

1.4. Irresignada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando o quanto descrito em sede de Impugnação.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De início, a **Recorrente** aponta **NULIDADE POR INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO**, isto é, embora o auto tenha adotado um fundamento, este é genérico e não levou em consideração as especificidades de sua produção. Em contraponto, destaca a DRJ que o auto descreve claramente seus motivos de fato e de direito, tornando possível a defesa.

2.1.1. Na esteira de reiterados precedentes desta Turma, as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão descritas *numerus clausus* no artigo 59 do Decreto 70.235/76: incompetência, e, no que importa à decisão sobre o tema em liça, cerceamento de defesa.

2.1.2. Cerceamento de defesa é o impedimento de a parte contraditar a acusação e, por tal motivo, pode ser subdividido em: direito ao conhecimento da acusação, direito de defender-se e direito de ser ouvido (direito de audiência). Por este motivo, se a parte conheceu a acusação, pôde apresentar contraponto a esta e teve seus argumentos apreciados não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

2.1.3. No caso em liça a acusação é clara, a fiscalização entende que parte das aquisições de mercadorias e serviços não se enquadram como insumos eis que não são MP, PI e ME. Ademais, a fiscalização assevera que o aproveitamento de crédito extemporâneo deve ser acompanhado de correção na escrituração fiscal. Intimada do lançamento a **Recorrente** teve plena oportunidade de apresentar defesa, e assim fez, conforme item 1.2 desta peça e teve *quase*

todos os argumentos e documentos levados em consideração pela fiscalização, nos termos do item 1.3.

2.1.4. Desta forma, não há nulidade a declarar – ao menos nos pontos descritos pela **Recorrente**.

2.2. Para justificar o creditamento a **Recorrente** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito contábil de custos de produção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; embora argumente que fixa o conceito como essencial e necessário ao processo produtivo.

2.2.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Recorrente**, a fiscalização aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo **contato direto** do insumo com o **produto acabado**.

2.2.2. Em verdade, a tese da **Recorrente** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

2.2.3. Já a tese esposada pela fiscalização encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminentíssimo Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

2.2.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.2.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições, esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.2.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a admissão de creditamento de serviços como insumos é “*prova cabal de que o conceito de ‘utilização como insumo’ não tem por critério referencial o objeto físico*” (GRECO).

2.2.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

2.2.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão ligados por vínculo direto ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito. Em assim sendo, impossível afirmar categoricamente se determinado custo ou despesa podem ou não ser caracterizados como insumos antes de analisar qual o processo produtivo da empresa ou o serviço **executado**.

2.2.7. O objeto social da ora **Recorrente** é:

- 1) comércio e locação de cilindros para gases, bem como para produtos utilizados no combate a chamas (extintores de incêndio);
- 2) prestação de serviços de vaporização, compressão de gases e alteração de suas características de estado, pressão e/ou pureza;
- 3) prestação de serviços de monitoramento e gestão de bens e estoque de terceiros, com o emprego de equipamentos ou tecnologia específica;
- 4) prestação de serviços de mistura de gases para ar sintético, ar medicinal estéril, mistura para soldagem, atmosfera modificada e tratamento térmico, aplicação de gases em processos industriais em geral, inclusive com o uso de máquinas, equipamentos, tecnologia, inetização, carbonatação de bebidas, pressurização de embalagens, controle de PH, neutralização de efluentes alcalinos, mercerização e recuperação de voláteis;
- 5) prestação de serviços de assistência técnica, realização de reparos, montagem, conservação e manutenção em máquinas, cilindros e equipamentos, bem como análise de produtos químicos;
- 6) prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento de tecnologia e soluções com aplicação de gases;

7) prestação de serviços de oxigenoterapia, gasoterapia e de assistência a terapias domiciliares;

8) locação de tanques e equipamentos criogênicos, máquinas e equipamentos industriais, redes de distribuição de gases e plantas de gases industriais auto-operadas.

2.2.8. Em assim sendo, essencial ou relevantes às atividades acima – ou essencial à atividade essencial ou relevante (insumos dos insumos) – o dispêndio é essencial ao processo produtivo e gera crédito das contribuições, caso contrário não.

2.3. Sobre EPIs destaca a **Recorrente** que é empresa que preza pelo bem estar de seus funcionários e pelas normas de segurança. Ademais, a obrigação de fornecer **EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL, PLACAS DE SINALIZAÇÃO/SEGURANÇA e LANCHES E ÁGUA** derivam de Lei, respectivamente, artigo 166 da CLT, artigo 200 da CLT c.c. Norma Regulamentadora 26 do Ministério do Trabalho e artigo 71 da CLT c.c. Norma Regulamentadora 24 do Ministério do Trabalho:

EPI - CLT

Art. 166 - A empresa é obrigada a fornecer aos empregados, gratuitamente, equipamento de proteção individual adequado ao risco e em perfeito estado de conservação e funcionamento, sempre que as medidas de ordem geral não ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes e danos à saúde dos empregados.

Sinalização - CLT

Art. 200 - Cabe ao Ministério do Trabalho estabelecer disposições complementares às normas de que trata este Capítulo, tendo em vista as peculiaridades de cada atividade ou setor de trabalho, especialmente sobre:

IV - proteção contra incêndio em geral e as medidas preventivas adequadas, com exigências ao especial revestimento de portas e paredes, construção de paredes contra-fogo, diques e outros anteparos, assim como garantia geral de fácil circulação, corredores de acesso e saídas amplas e protegidas, com suficiente sinalização;

VIII - emprego das cores nos locais de trabalho, inclusive nas sinalizações de perigo.

Norma Regulamentadora 26 do Ministério do Trabalho

26.1.1 Devem ser adotadas cores para segurança em estabelecimentos ou locais de trabalho, a fim de indicar e advertir acerca dos riscos existentes.

26.1.2 As cores utilizadas nos locais de trabalho para identificar os equipamentos de segurança, delimitar áreas, identificar tubulações empregadas para a condução de líquidos e gases e advertir contra riscos, devem atender ao disposto nas normas técnicas oficiais

Lanches e Água – CLT

Art. 71 - Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.

Norma Regulamentadora 24 do Ministério do Trabalho

24.5 Locais para refeições

24.5.1 Os empregadores devem oferecer aos seus trabalhadores locais em condições de conforto e higiene para tomada das refeições por ocasião dos intervalos concedidos durante a jornada de trabalho.

2.3.1. De plano, tendo em vista que a aquisição de Equipamento de Proteção Individual é obrigação decorrente de Lei para a prática lícita da atividade da **Recorrente**, e que a obrigação decorrente de Lei para a prática da atividade lícita é relevante ao processo produtivo, nos termos do Precedente Vinculante acima, deve ser cancelado o auto neste ponto.

2.3.2. De outro lado, sem embargo da possibilidade da concessão do crédito das contribuições nas aquisições de equipamento de sinalização – pelos motivos já descritos – a planilha de fls. 3028/35 indica bens que não se enquadram como placas de sinalização (exemplo, canetas esferográficas, lousa, papel cartão, canudo de plástico para bafômetro) e outros que, embora placas de sinalização por sua descrição, são destinados a revenda (*verbi gratia*, Nota 1170 – Identificação Visual White Martins). Ainda, na sobredita planilha há placas em que não é possível identificar seu uso (*e.g.*, Identificação Visual Número 0, Identificação Visual Telefone Assistência Técnica, Identificação Visual Proibido Estacionar).

2.3.2.1. Destarte, deve ser cancelado o auto de infração relativo as glosas das Notas 70.520, 523 salvo adesivo identificação, 1700, 1765 salvo proibido estacionar, identificação Telefone Assistência Técnica, Identificação White Martins, Identificação Visual Número 0 a 9, Nota 1842 salvo Identificação Proibido Estacionar, Nota 67630, Nota 439, Nota 2114 salvo Identificação White Martins e proibido estacionar.

2.3.3. Por fim, a obrigação legal descrita pela **Recorrente** é de fornecer local para refeição (refeitório) e não a refeição. Oferecer refeição ao trabalhador é uma possibilidade (e não obrigação) legal; possibilidade que traz benefícios ao empregador inclusive, nos termos da Lei 6.321/76 – Programa de Alimentação ao Trabalhador. Em assim sendo, o auto deve ser mantido – até mesmo porque trata-se de pagamento de mão-de-obra de pessoa física.

2.5. A **Recorrente** descreve em seu arrazoado avançado sistema de controle de processos e segurança. Por meio deste sistema a **Recorrente** controla desde a produtividade de sua fábrica até cansaço de motoristas:

Com redes integradas e supervisionadas em tempo real, a Impugnante consegue garantir o controle da qualidade em todas as fases de produção e distribuição de gases. (...)

A Impugnante conta com um centro de operações, que controla e recebe alarmes variados sobre eventuais falhas nos sistemas operacionais. É o Centro de Assistência Internacional de Monitorização e Produção (*International Monitoring and Production Assistance Center - IMPAC*), que acompanha remotamente e em tempo real as plantas produtoras de gases e líquidos.

A existência deste núcleo (i) facilita a identificação e resolução de anormalidades; (ii) assegura indicadores para acompanhamento da performance das unidades; (iii) facilita o atendimento ágil das demandas, pois funciona 24 horas durante os sete dias da semana; (iv) reduz o tempo de planta parada; (v) confere maior rapidez no atendimento à solicitação de clientes; (vi) possibilita interação com a logística de distribuição de líquidos, de forma a permitir melhor programação de abastecimento dos clientes; e (vii)

torna possível análises de performance contínua das plantas sem necessidade de deslocamento ao site.

A aplicação de tecnologias de monitoramento também tem contribuído para reduzir o número de acidentes nas estradas, mantendo a integridade física e as condições de trabalho ideal aos motoristas de carretas e caminhões. Os veículos rodam com dispositivos antitombamento e câmeras capazes de identificar a fadiga dos condutores por meio de reconhecimento facial. Tudo é acompanhado por um centro de controle que acompanha em tempo real a frota nas estradas.

2.5.1. Todo o incrível sistema descrito pela **Recorrente** é controlado por meio de uma central que recebe os dados acima via internet. Desta forma, a **Recorrente** defende que o **PROVEDOR DE INTERNET** é serviço essencial à sua atividade.

2.5.2. Por mais relevante seja o serviço de internet nos dias atuais é certo que as atividades ligadas pela internet no presente caso são operacionais, não ligadas direta ou indiretamente com o processo produtivo da **Recorrente**.

2.5.3. Ora, o Ministro Campbell Marques, no voto vogal que iniciou a divergência que conduziu ao repetitivo em liça, afasta especificamente os gastos descritos pela **Recorrente** como insumos:

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (in, José Carlos Marion. Contabilidade empresarial. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir:

A. Despesas de Vendas

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, **marketing**, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

B. Despesas Administrativas:

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

2.5.4. Para evitar repetições, pelo mesmo motivo acima, deve ser mantido o auto sobre o creditamento decorrente das aquisições de materiais gráficos, materiais de escritório, equipamentos de informática, e serviços de telefonia.

2.6. A **Recorrente** defende que operação de venda nos termos do artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 (e 10.637/02) “*é composta por todas as atividades, anteriores,*

concomitantes e mesmo posteriores, que suportam a realização de maneira continuada das vendas promovidas pelo contribuinte”. Desta feita, “o frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda” tais como, transporte de insumos, de mercadoria acabada de devolução de mercadorias pelos compradores, entre outras.

2.6.1. A seu turno, a fiscalização destaca a impossibilidade de creditamento das despesas com **FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS** nos termos da Solução de Consulta COSIT 99.002:

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

2.6.2. O artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento dos tributos incidentes sobre as despesas com **FRETE DE** mercadoria “nos casos dos incisos I e II” ou seja, de insumos e de material para **VENDA**:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

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

2.6.2.1. É certo que a norma que permite o creditamento fala em uma primeira leitura em frete de venda de mercadorias revendidas (inciso I do *caput* do artigo 3º) e frete de venda de insumos (inciso II do *caput* do artigo 3º). Entretanto, quer parecer que houve um lapso do legislador ao falar de frete de insumos ao invés do frete do resultado final do processo

produtivo; da mercadoria acabada, portanto. Ora, se o insumo fosse revendido tal como recebido deixaria de ser insumo – essencial ou relevante ao processo produtivo.

2.6.2.2. Desta forma, deve ser concedido o crédito ao frete de transferência desde que (e somente se) a mercadoria acabada estiver vendida – aí sim, como destaca a **Recorrente**, é possível entender que o frete de transferência é frete de venda. Contudo, no caso em liça, a **Recorrente** apenas aventa a possibilidade de venda posterior das mercadorias transferidas para as outras filiais, sem afirmar categoricamente ou trazer aos autos (ônus que lhe incumbia por se tratar de fato extintivo do direito do Erário) prova de venda efetiva das mercadorias transferidas, tornando a glosa de rigor.

2.6.3. Afastada a hipótese de frete de venda e revenda de mercadorias, o frete segue as mesmas diretrizes apontadas para todo e qualquer insumo, essencial ou relevante ao processo produtivo, sua aquisição gera direito ao crédito.

2.6.3.1. Pois bem, o transporte no curso do processo produtivo é essencial ao mesmo. Sem o transporte dos insumos entre filiais o processo produtivo resulta inacabado. Portanto, deve ser concedido o crédito para a **Recorrente** nas despesas com movimentação dos insumos no curso do processo produtivo deste, na forma antedita por este Turma em Acórdão unânime no ponto em questão de Lavra do Saudoso Conselheiro Tiago Guerra Machado:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa. (Acórdão 3401-006.135 – Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes,, Lázaro Antonio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli)

2.7. No curso do procedimento administrativo a fiscalização intimou a **Recorrente** para apresentar comprovantes de serviços de frete tomados para os quais a EFD Contribuições não descrevia a Nota Fiscal. Assim, por meio do Termo de Intimação 05 e 06 a fiscalização solicitou que a **Recorrente** apresentasse a chave da NFE ou, em caso de preenchimento Manual do Conhecimento de Transporte, o papel do tomador, Remetente e destinatário. Todavia, a **Recorrente** – mesmo após a concessão de prorrogação de prazo por 30 dias – não apresentou a documentação solicitada o que levou à lavratura do auto de infração.

2.7.1. Em sede de impugnação a **Recorrente** trouxe aos autos planilha com informações sobre os **FRETES NÃO COMPROVADOS**, nomeadamente, o papel do tomador, Remetente e destinatário para algumas operações, tal qual solicitado pela fiscalização.

2.7.2. Contudo, os ilustres julgadores de piso deixaram de apreciar os documentos coligidos pela **Recorrente** (ao arrepio da legislação de regência) por entenderem que estes (documentos) deveriam ter sido apresentados no curso da fiscalização “*pois o julgador não pode substituir a autoridade fiscal em suas tarefas*”. Ainda que fosse possível a juntada de provas com a impugnação, foram colacionados “*apenas os números das notas fiscais manuais correspondentes, sem contudo ter sido providenciada a anexação dessas mesmas notas aos*

autos, bem como a indicação precisa e destacada de que os itens preenchidos referem-se ao valores objeto de intimação”.

2.7.3. Absolutamente sem razão a DRJ. É ponto pacífico – até mesmo porque decorre de Lei – que o momento para a juntada de provas em sede de processo administrativo fiscal coincide com o protocolo da Impugnação. Inclusive, deixar de observar documentos coligidos pelas partes em processo administrativo fere o direito de audiência (sem contar o dever de audiência, *ex vi* art. 3º inciso III da Lei 9.784/99) e com isto cerceia a defesa do contribuinte. Com isto se quer dizer que, não fosse o § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, certamente a decisão estaria eivada de nulidade absoluta e insanável.

2.7.4. Pois bem. Como descrito acima, a fiscalização analisou toda a escrituração da **Recorrente** e, com base nesta chegou à conclusão de que para determinadas contratações de frete seria possível a concessão de crédito das contribuições, porém, como não demonstrado documentalmente o papel do tomador, Remetente e destinatário, impossível a concessão do crédito.

2.7.5. No curso do processo administrativo (no tempo e modo descritos em Lei) a **Recorrente** trouxe aos autos planilha, no modelo solicitado pela fiscalização indicando o papel do tomador, Remetente e destinatário. Em assim sendo, o óbice para a concessão do crédito restou superado. É claro que a DRJ soma ao argumento da fiscalização de piso a ausência de cópia das Notas Fiscais. Entretanto, tais documentos não foram solicitados à **Recorrente**. Desta feita, negar o crédito por ausência de nota fiscal culmina em violação da não surpresa, tão bem descrita nos artigos 145 e 149 do CTN.

2.7.6. Portanto, deve ser dado provimento ao recurso da **Recorrente** para afastar as glosas sobre os créditos decorrentes dos fretes indicados nos Documentos 9 e 10 da Impugnação, desde que confirmados pela fiscalização a existência e correção das notas.

2.8. Narra a fiscalização que “a Fiscalizada, em suas EFDs Contribuições entregues, informou como aquisições do mês diversos créditos decorrentes de aquisições que não tiveram sua origem no mês a que se referia a Escrituração”, tornando impossível o creditamento, pois “os **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS E COFINS** (...) só puderam ser registrados referentes a períodos anteriores até julho/2013. A partir de agosto/2013, a pessoa jurídica passou a proceder à retificação da escrituração, e não mais fazer o registro de aproveitamento de créditos extemporâneos. Isto porque a IN RFB nº 1.252/2012 (que instituiu a EFD Contribuições), apenas permitia a retificação da Escrituração até o término do ano-calendário seguinte ao que se referia a escrituração original”. Prossegue a fiscalização, destacando que “com o advento da IN RFB nº 1.387/2013, passou-se a permitir a escrituração e a transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, no prazo de 05 (cinco) anos a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada. A partir de então, não mais é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos sem a devida retificação da(s) EFD(s)- Contribuições correspondente(s)”.

2.8.1. Em sua defesa, a **Recorrente** destaca que o § 4º do artigo 3º da Lei 10.833/03 (e também da Lei 10.637/02) é claro ao dispor pela possibilidade legal de aproveitamento de créditos extemporâneos, “sendo certo, com base na melhor doutrina e

*jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber: i) retificação da EFD-Contribuições anteriores, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; e (ii) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo” – forma utilizada pela **Recorrente**.*

2.8.2. O tema não é novo nesta Turma e a posição majoritária (idêntica àquela esposada pela **Recorrente**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação do DACON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DICON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

2.8.3. Anote-se que a **Recorrente** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição deste crédito, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.8.3.1. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Recorrente** (também) é correto, *rectius*, não pode ser impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Recorrente** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, consequentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, isto é, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Recorrente** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.8.4. Quebrando a quarta parede (e por tal pede-se vênia), foge a capacidade criativa deste Relator alguma desvantagem à fiscalização no procedimento adotado pela **Recorrente** – até porque, não cabe a esta Turma ou mesmo a fiscalização imaginar cenários em que os créditos são (ou foram) mal (ou incorretamente) aproveitados. Ante prova do direito ao crédito do contribuinte, deve a fiscalização apresentar *prova* de fato modificativo (consumo parcial em outros períodos), impeditivo (utilização em duplicidade) ou extintivo (decadência) – não o fazendo, de rigor a concessão do crédito.

2.8.5. Não se nega a importância de tornar o trabalho da fiscalização ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho da fiscalização é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social-tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei.

2.8.6. Assim, é de ser cancelada a autuação sobre os créditos aproveitados de forma extemporânea pela **Recorrente** salvo os fulminados pela decadência, desde que comprovada a existência e não utilização em duplicidade.

2.9. Por fim, a **INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO** é tema de Precedente Vinculante desta Casa em sentido diametralmente oposto àquele esposado pela **Recorrente**:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para cancelar a autuação sobre efeitos de glosa dos créditos das aquisições:

3.1. De Equipamento de Proteção Individual;

3.2. Descrito nas Notas 70.520, 523 salvo adesivo identificação, 1700, 1765 salvo proibido estacionar, identificação Telefone Assistência Técnica, Identificação White Martins, Identificação Visual Número 0 a 9, Nota 1842 salvo Identificação Proibido Estacionar, Nota 67630, Nota 439, Nota 2114 salvo Identificação White Martins e proibido estacionar;

3.3. De frete de insumos entre estabelecimentos;

3.4. Fretes descritos nos Documentos 9 e 10 da Impugnação.

4. Em adendo deve ser cancelada a autuação sobre os créditos aproveitados de forma extemporânea pela **Recorrente** salvo os fulminados pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Em que pese as, como de praxe, muito bem lançadas razões de decidir do eminente relator, ousou a discordar quanto às glosas dos créditos das aquisições de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

Sobre estas rubricas, embora a glosa tenha sido mantida no julgamento do acórdão nº 3302-006.556, tal parte da decisão foi revertida pela CSRF ao proferir o acórdão nº 9303-011.781, cujo entendimento reproduzo e, por concordar com o referido entendimento, adoto tais justificativas como razão de decidir:

(...) em relação à possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns.

Quanto à matéria suscitada em recurso, qual seja, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre fretes vinculados às operações de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que assiste razão ao contribuinte.

Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

(...) É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 –pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos”.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego