



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

Processo n° 10530.724292/2015-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-004.362 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente BORRACHAS VIPAL NORDESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS (DCTF E DACON), OU SEJA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NÃO PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, PARÁGRAFO 4º, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E LEI 10.833/2003.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêem a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição. Não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infra-legais nem que o descumprimento de obrigação acessória implique a negativa de direito de crédito.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA, COMO PNEUS (LINHAS CARGA, AGRO, OTR, PASSEIO, MOTO, BICICLETA E MOTOCICLETAS), PLACAS, PISOS, LENÇÓIS, ESTRADO E TIRA PROTETORA.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade

econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, não existe direito a crédito para o frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como para o crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS (DCTF E DACON), OU SEJA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NÃO PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, PARÁGRAFO 4º, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E LEI 10.833/2003.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição. Não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infra-legais nem que o descumprimento de obrigação acessória implique a negativa de direito de crédito.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA, COMO PNEUS (LINHAS CARGA, AGRO, OTR, PASSEIO, MOTO, BICICLETA E MOTOCICLETAS), PLACAS, PISOS, LENÇÓIS, ESTRADO E TIRA PROTETORA.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, não existe direito a crédito para o frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde,

assim como para o crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício através de instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação de lançamento, o valor correspondente, isoladamente ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e, nessa condição, está sujeito à incidência dos juros moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) afastar as alegações de nulidade; (a2) cancelar o lançamento no que se refere às glosas de crédito extemporâneo de manutenção; crédito extemporâneo de edificação “Prédio BVN”; crédito extemporâneo sobre depreciação de instalações industriais; estorno decorrente de cancelamento de pedido de ressarcimento; e saldo de crédito de meses anteriores; e (a3) manter o lançamento no que se refere a fretes para os quais não se comprovou que representam operação de venda; notas fiscais de remessa para entrega futura; notas fiscais em duplicidade; valores divergentes das notas fiscais de aquisição; notas fiscais apropriadas em duplicidade; e gastos com edificações não relacionados à produção, e não destacados no item "b"; (b) por maioria de votos, para (b1) afastar o lançamento no que se refere a equipamento para tratamento de água, esgoto e efluentes, e gastos com edificações não relacionados à produção referentes a compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas, e estação de tratamento de efluentes, vencido o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; e (b2) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (c) por voto de qualidade, para manter a autuação no que se refere a frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como em relação a crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos, vencidos o relator e os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

MARA CRISTINA SIFUENTES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Adoto inicialmente parte do relatório da decisão recorrida, que assim descreve as constatações da Fiscalização:

"A auditoria consistiu em verificar a correta apuração das contribuições, mediante cotejamento das informações apresentadas nos arquivos digitais da escrituração fiscal digital da empresa com notas fiscais e memórias apresentadas. Mediante a análise descrita, a apuração dos valores informados nos Dacon foi realizada utilizando como base de cálculo o memorial apresentado pelo contribuinte, onde foram constatada a infração de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação.

Após descrever o procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal passa a identificar as glosas realizadas, da base de cálculo dos créditos de mercado interno, conforme as linhas do Dacon, como segue.

1 Bens utilizados como insumos – Linha 02 - FICHAS 06A e 16A do Dacon

Créditos extemporâneos

Foram glosados valores de notas fiscais de aquisição de materiais de manutenção referente ao período de 01/07/2008 a 01/02/2011, computados na base de cálculo para apuração do crédito em março/2011, por não haver amparo legal na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade.

2 Despesas de Frete na Operação de Venda– Linha 07 - FICHAS 06A 16A do Dacon

Por não estarem relacionados a operações de venda, conforme determina o IX. do art. 3º das Lei nº 10.833/2003, foram glosados todos os conhecimentos de frete relacionados à operações de remessa, devoluções e outras saídas, conforme demonstrado no anexo I.

3 Sobre Bens do ativo imobilizado (Base no valor de aquisição) – Linha 10 - FICHAS 06A e 16A do Dacon

A fiscalização informa que a interessada apropriou crédito sobre três grupos de aquisições, quais sejam, máquinas/equipamentos, benfeitorias e edificações, separando os cálculos em três subitens, denominados (1) crédito acelerado de máquinas e equipamentos, (2) crédito acelerado de edificações e (3) crédito sobre depreciação de instalações industriais.

3.1 Crédito acelerado na aquisição de máquinas e equipamentos

Mediante análise na planilha de detalhamento do crédito por nota fiscal, verificou-se que o contribuinte computou indevidamente, por não atenderem aos requisitos estabelecidos na legislação para aproveitamento de crédito, na base de cálculo para apuração do crédito: a) aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção; b) notas fiscais de remessa para entrega futura; c) notas fiscais em duplicidade e d) valores divergentes das notas fiscais de aquisição.

3.2 Crédito acelerado de edificações

Mediante análise na planilha de detalhamento do crédito por nota fiscal, verificou-se que o contribuinte computou indevidamente na base de cálculo para apuração do crédito sobre edificações: a) notas fiscais apropriadas em duplicidade; b) gastos com edificações não relacionados à produção; c) créditos extemporâneos.

3.3 Crédito sobre depreciação de benfeitorias incorporadas ao ativo imobilizado

Por não haver amparo legal na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade, foram glosadas da base de cálculo do crédito de março/2011, as 20 parcelas, referentes ao período de Julho/09 a Fevereiro/01, que foram apropriadas de forma indevida.

4 Outros Créditos a Descontar – Linha 21 - FICHA 16A do Dacon

Consta que o valor de R\$ 691.619,20 lançado em outubro de 2011 na linha 21 da ficha 16A do Dacon referia-se a um cancelamento de pedido de ressarcimento de crédito, em 14/10/2011, referente ao 4º trimestre de 2008, cujo o valor foi descontado na apuração de fevereiro de 2009.

Este aproveitamento de crédito solicitado pelo contribuinte foi glosado, tendo em vista que não há previsão legal para que estorno de crédito solicitado em pedido de ressarcimento seja reconhecido como aproveitamento de crédito nas aquisições do mercado interno, visto que não é um crédito proveniente de aquisições no mercado interno (Ficha 16 A do Dacon), mas sim, de estorno no pedido de ressarcimento. No caso de haver cancelamento no pedido de ressarcimento, o ajuste deve ser feito na ficha 24 do Dacon, com a retificação do Dacon.

5 Saldo de Crédito de Meses Anteriores – Linha 1 – FICHAS 14 E 24 do Dacon

Por não haver amparo legal na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade, foram glosados créditos extemporâneos de parcela do Ativo Imobilizado sobre máquinas e equipamentos não apropriados desde dezembro/2007".

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, na sessão de julgamento do dia 24/06/2016, em acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente é alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a perícia requerida para fins de produção de prova da existência e/ou procedência do crédito pleiteado pelo contribuinte.

PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado pelo vendedor para o transporte do bem vendido, não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento de insumos ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. CRÉDITO. APROPRIAÇÃO ACELERADA.

As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Cofins decorrentes de despesas de depreciação ou amortização de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS EQUIPAMENTOS DO IMOBILIZADO

Pode ser apurado crédito em relação à amortização e depreciação de 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011 (...)"

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 30/06/2016, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" de fls. 479, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 29/07/2016, conforme documento de fls. 480, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário constituído pelos autos de infração, com base nos argumentos a seguir: (i) nulidade da decisão recorrida por ausência de perícia; (ii) nulidade do lançamento em razão de erro na base de cálculo na glosa relacionada aos fretes de operações de remessa, devoluções e outras saídas; (iii) seriam legítimos os créditos extemporâneos de aquisições de materiais de manutenção; (iv) as operações de frete realizadas pela Recorrente dariam direito a crédito, *"tanto porque indispensáveis ao processo produtivo como insumo, quanto por serem necessários às operações de venda"*; nesse sentido, a Recorrente traz explicações a respeito das seguintes rubricas: frete para remessa e devolução de vasilhame ou sacaria, frete de devolução do ativo imobilizado, frete para remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, frete de remessa em bonificação, doação ou brinde, e frete de outra saída de mercadoria ou prestação de serviço; (v) com relação a bens do ativo imobilizado, seguindo a divisão em tópicos proposta no lançamento, a Recorrente defende item a item a legalidade do creditamento dos valores discutidos, pelas razões a serem analisadas no Voto; (vi) no que refere ao tópico "outros créditos a descontar", a Recorrente defende que o fato de *"ter cancelado o pedido de ressarcimento não inviabiliza o aproveitamento do mesmo"*; (vii) no tópico "saldo de crédito dos meses anteriores", a Recorrente novamente defende a legitimidade do direito ao crédito extemporâneo; (viii) a Recorrente pede o afastamento da SELIC sobre a multa de ofício; e, por fim, (ix) a Recorrente defende a necessidade de perícia, para que sejam esclarecidos pontos relativos aos *"conhecimentos de transporte utilizados como parâmetros para considerar o frete nas operações de remessa, devolução e outras saídas (itens tratados em preliminar)"*.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, de modo que dele tomo conhecimento.

Para melhor compreensão das matérias em discussão nos autos deste processo, coloco a seguir cada uma delas, adotando a divisão em tópicos e subtópicos proposta pela Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17 e seguintes.

Matérias em Discussão
1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção
2) Despesas de Frete que não representam operação de venda - Linha 07 - FICHAS 06A 16A do Dacon
3) Bens do ativo imobilizado <ul style="list-style-type: none"> 3.1) Crédito acelerado de máquinas e equipamentos; <ul style="list-style-type: none"> a) aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção; b) notas fiscais de remessa para entrega futura; c) notas fiscais em duplicidade; e d) valores divergentes das notas fiscais de aquisição. 3.2) Crédito acelerado de edificações; e <ul style="list-style-type: none"> a) notas fiscais apropriadas em duplicidade; b) gastos com edificações não relacionados à produção; e c) créditos extemporâneos. 3.3) Crédito sobre depreciação de instalações industriais.
4) Outros Créditos a Descontar – Linha 21 - FICHA 16A do Dacon
5) Saldo de Crédito de Meses Anteriores – Linha 1 – FICHAS 14 E 24 do Dacon

Em seguida, o exame de cada uma delas, após as preliminares de nulidade levantadas pela Recorrente.

Nulidades

A Recorrente inicialmente aponta questões que, na sua visão, seriam preliminares ao julgamento do mérito, defendendo a existência de nulidade tanto da decisão recorrida quanto no lançamento, pois teria ocorrido erro na base de cálculo na glosa relacionada aos fretes de operações de remessa, devoluções e outras saídas e por ter sido indeferido o pedido de perícia da Recorrente, que teria por objetivo justamente esclarecer esse ponto e ajustar a base de cálculo, de acordo com as notas fiscais vinculadas a cada frete.

Explica a Recorrente que a Fiscalização realizou a glosa dos conhecimentos de frete, pelo seu valor total, sem atentar que cada conhecimento de frete, por vezes, poderia ser vinculado a mais de uma nota fiscal e que, dentre as notas fiscais vinculadas a conhecimentos de frete considerados na base de cálculo do lançamento havia aquelas que tratavam, por exemplo, de "produtos para revenda".

Diante disso, afirma a Recorrente que a *"autoridade fiscal considerou o valor total do conhecimento para glosa, quando em verdade deveria ter especificado o valor da nota fiscal objeto da glosa do suposto aproveitamento indevido de crédito, pois como se verifica na nota acima, os produtos ali destacados são destinados para revenda"* e que *"a glosa do Fisco*

que se baseia em “conhecimento de frete, dos quais houve aproveitamento de crédito, que não estavam relacionados a operações de venda”, ocorreu de forma equivocada”.

De plano, verifica-se que não há que se falar em nulidade e não se trata de questão preliminar.

Nos termos do artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/1972, *“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”.* No caso, não há qualquer ato praticado por autoridade incompetente nem com preterição ao direito de defesa da Recorrente.

Na realidade, se determinada despesa com frete tem natureza de despesa com frete relacionada à operação de venda, à luz da legislação de regência das contribuições, essa não é uma questão preliminar ao mérito, mas uma questão de mérito, cabendo à Recorrente demonstrar a natureza das operações por ela praticadas, que a Fiscalização considerou operações que não poderia ter considerado, o montante de tais operações, dentre outras alegações, não incorrendo a decisão recorrida em nulidade, ao indeferir uma prova que poderia ser produzida pela Recorrente e, ao entender da autoridade julgadora de piso, não se mostrava necessária para a formação de sua convicção, como prevê o artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972.

Além disso, a Recorrente pede a produção de prova pericial, sem se preocupar com a exposição dos motivos que a justifique, com a formulação de quesitos e com a nomeação de assistente técnico, o que atrai a aplicação do artigo 16, inciso IV, combinado com parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/1972, que determina: *“Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16”.*

Portanto, essa matéria será apreciada adiante, no exame da glosa das despesas de frete, andando bem a decisão recorrida quando rejeitou a nulidade suscitada, ao afirmar que *“eventual erro de cálculo do crédito tributário lançado poderia, quando muito, causar a reforma do lançamento e não a sua nulidade”.*

Pelo exposto, proponho ao Colegiado rejeitar as nulidades levantadas pela Recorrente.

1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção

Nesse item da autuação, a Fiscalização expõe que *“mediante análise na planilha de detalhamento do crédito por nota fiscal, verificou-se que o contribuinte computou na base de cálculo para apuração do crédito, em março/2011, notas fiscais de aquisições de materiais de manutenção referentes ao período de 01/07/2008 a 01/02/2011, no valor de R\$ 4.761.734,55, item por ele denominado “Crédito Extemporâneo de Manutenção”.*

Porém, segundo o entendimento da Fiscalização, por força do artigo 3º, parágrafo 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para fins de aproveitamento de crédito no regime não cumulativo, a regra seria a aplicação da alíquota do tributo sobre o valor dos bens adquiridos no mês, ou seja, o cálculo de créditos estaria restrito aos respectivos períodos de apuração, para que a análise da existência e natureza do crédito pudessem ser aferidas dentro do período específico do crédito.

Assim, não haveria amparo legal na legislação de regência das contribuições para o aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade, citando ainda a Fiscalização (i) a Solução de Consulta nº 73/2012, que exige a entrega de DACON e DCTF retificadoras, para reconhecimento do direito de crédito, na hipótese de aproveitamento extemporâneo das contribuições; e (i) decisão do CARF que iria nesse mesmo sentido (Acórdão nº 3403-003.078, de 22/07/2014).

Com isso, conclui a Fiscalização que não haveria como aceitar os créditos extemporâneos, pois *"a empresa deveria apresentar DACON e DCTF retificador (s) referentes aos meses de julho de 2007 a fevereiro de 2011, que suportasse o aproveitamento desses créditos nos períodos de apuração correspondentes, ao invés de lançar gastos extemporaneamente"*.

Por sua vez, a Recorrente defende a legitimidade dos créditos extemporâneos e que a legislação de regência permitiria a escrituração de crédito extemporâneo, destacando o artigo 3º, parágrafo 4º, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02. Além disso, a Recorrente afirma que as perguntas 59 e 60 das perguntas frequentes do EFD, publicadas no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, amparariam a possibilidade de adjudicação de créditos extemporâneos, mencionando ainda decisões do CARF, que seriam favoráveis a sua tese.

Em primeira instância, os argumentos da ora Recorrente foram rejeitados, concluindo a autoridade julgadora que *"inexistem as retificações das declarações, sequer há a indicação de que houve a escrituração de créditos extemporâneos, ou ainda, qualquer prova de que tais créditos não foram utilizados em períodos anteriores, restando prejudicado o seu pleito"*.

A matéria a respeito da possibilidade de escrituração e aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não é nova no CARF nem nessa Turma, que julgou, na sessão do dia 30/03/2017, processo de minha relatoria, na qual a matéria foi enfrentada (Resolução nº 3401001.140; Data: 30/03/2017; Relator: Augusto Fiel Jorge d'Oliveira).

A questão que se coloca é se a retificação das declarações prestadas pelo contribuinte à Receita Federal, a respeito das contribuições, é condição para aproveitamento de crédito extemporâneo de PIS/COFINS.

Na apreciação dessa matéria, há aqueles que entendem pela sua necessidade, reconhecendo que não existe lei que expressamente preveja a retificação como uma condição para o aproveitamento, mas que a retificação seria uma forma de demonstrar a certeza do crédito e permitir o aproveitamento do crédito. Nesse sentido, pode-se citar precedente unânime de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, abaixo transcrito:

Ementa:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização".

Trecho da Decisão:

"Em endosso à argumentação do julgamento de piso, saliente-se que as retificações (ou mesmo a prova inequívoca por outros meios, na ausência delas, que poderíamos acrescentar) são condição à acolhida dos créditos extemporâneos, não porque há lei específica o estabelecendo (embora a DRJ transcreva norma de hierarquia inferior e orientação nesse sentido), mas porque deturpam a certeza quanto ao regular aproveitamento do crédito.

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações". (Processo nº 10380.733020/201158; Acórdão nº 3403002.717; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2014; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan; decisão unânime)

Nessa mesma linha de entendimento, manifestaram-se, recentemente, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, conforme se verifica pelas ementas dos acórdãos a seguir:

"CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização". (Processo nº 19515.722441/201317; Acórdão nº 3302003.155; 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 27 de abril de 2016; Relator: Conselheiro Walker Araújo; decisão por maioria, vencido o Conselheiro Domingos de Sá)

"CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização". (Processo nº 11516.722107/201180; Acórdão nº 3402003.148; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 20 de julho de 2016; Relator: Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; decisão unânime nessa matéria)

Contudo, esse entendimento, que é o mesmo da decisão recorrida, não se sustenta.

Isso porque, os artigos 3º, parágrafo 4º, das Leis nº 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, prevêm a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos

diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição, conforme a seguir:

"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".

Desse modo, não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infra-legais, como pretendeu a decisão recorrida. Assim, não há como se condicionar o direito de crédito à apresentação de declarações retificadoras, pois se a Lei não fez esse tipo de ressalva, não cabe ao regulamento, muito menos ao intérprete fazê-lo.

Deve-se reconhecer que a retificação das declarações permite que a certeza do crédito seja aferida com muito mais facilidade. Por outro lado, não se pode transformar um descumprimento de obrigação acessória em cobrança de obrigação principal, em especial em casos como o presente, em que o contribuinte apresenta informações detalhadas quanto ao mês em que apurada cada tipo de despesa e não há qualquer questionamento quanto à utilização em duplicidade do crédito, sua origem e outras dúvidas a respeito do crédito, limitando-se a Fiscalização a rejeitar o direito de crédito tão somente em razão do descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte.

Além disso, deve-se lembrar que existe sanção específica no ordenamento para punir o descumprimento de obrigação acessória, certamente diferente da cobrança do valor da obrigação principal ou da rejeição do direito de crédito do contribuinte¹.

Seguindo essa linha, pela desnecessidade de retificação de declarações para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo, oportuno trazer os dois julgados abaixo, também unânimes em relação a matéria ora analisada:

Ementa:

"CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DICON, denominadas respectivamente de "Ajustes Positivos de Créditos" e de "Ajustes Negativos de Créditos", contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF.

¹ Artigo 7º da Lei nº 10.426/2002.

Tendo a DRF e a DRJ se recusado a apreciar o mérito dos créditos extemporâneos, devem ser anuladas ambas as decisões para evitar supressão de instância e permitir que seja proferido novo despacho decisório".

(Processo nº 19515.720869/201244; Acórdão nº 3202001.617; 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 19 de março de 2014; Relator: Thiago Moura de Albuquerque Alves; Redator ad hoc: Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; decisão unânime)

"PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACon daquele período de apuração e dos períodos subseqüentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACon, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).

Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima". (Processo nº 16682.720330/201275; Acórdão nº 3403002.420; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; Sessão de 21 de agosto de 2013; Relator: Conselheiro Ivan Allegretti; decisão unânime)

No primeiro julgado citado, de relatoria do Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, destaco a menção à possibilidade de se registrar créditos que não são contemporâneos à declaração no DACon e que há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS), no "Manual de Orientação do Leiate da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFDNIS/ Cofins)", constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010.

Portanto, não havendo determinação na Lei de condições ao registro e apropriação de crédito extemporâneo e sendo ainda perfeitamente possível a sua inclusão nas declarações prestadas à Receita Federal, o que é abalizado pelas orientações da administração tributária, penso que a ausência de retificação não pode ser óbice ao aproveitamento do crédito.

Ademais, como expõe o relator do processo em comento, *"é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte"*.

Por último, é de se notar que o entendimento exposto aqui e na Resolução nº 3401001.140, acima citada, apesar de ser o mesmo, gera conseqüências diversas.

Isso porque aquele processo versava sobre pedido de ressarcimento de PIS/COFINS, ao passo que o presente processo decorre de Auto de Infração.

No primeiro, uma vez ultrapassado o impedimento inicial vislumbrado pela Fiscalização, que ainda naquela ocasião indicou problemas quanto à liquidez e certeza do direito de crédito, a providência foi a conversão do julgamento em diligência, para verificação quanto a esse último aspecto.

No presente processo, que decorre de Auto de Infração, cabe à autoridade lançadora demonstrar a ocorrência do fato gerador, produzindo as provas que entender necessárias para tanto, nos termos do artigo 142, do CTN. Não tendo a autoridade lançadora apresentado razões adicionais para a constituição do crédito tributário, não há como o Colegiado requerer diligências para inovar a fundamentação do lançamento, devendo assumir que aquele - ausência de DACION e DCTF retificadoras - era o único óbice à escrituração e aproveitamento do crédito das contribuições, não havendo outro caminho a seguir que não seja determinar o seu cancelamento do crédito tributário, nessa parte.

Pelo exposto, entendo que a não retificação das declarações não pode ser motivo para que se rejeite o direito à apropriação de crédito extemporâneo, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o crédito tributário correspondente, tendo em vista que esse foi o único fundamento apontado pela Fiscalização para constituição do crédito tributário, não existindo qualquer oposição a respeito da liquidez e certeza do crédito extemporâneo escriturado e descontado.

2) Despesas de Frete que não representam operação de venda - Linha 07 - FICHAS 06A 16A do Dacon

Nesse item, a autuação é realizada, com base no artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, que estabelece: *“Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”*.

De acordo com a Fiscalização:

"Mediante análise das informações prestadas pelo contribuinte, conjuntamente com as informações das notas fiscais da sua EFD-ICMS/IPI, foi identificado que haviam conhecimento de frete, dos quais houve aproveitamento de crédito, que não estavam relacionados a operações de venda, conforme determina o IX. do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003, ou seja, não passíveis de creditamento.

Portanto, serão considerados aproveitamento indevido de crédito, todos os conhecimentos de frete relacionados à operações de remessa, devoluções e outras saídas, conforme demonstrado no anexo I".

O Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, denominado *"conhecimentos de frete relacionados a NF de remessa, devolução e outras saídas"* consta às fls. 45 e seguintes dos autos e lista os conhecimento de frete que entendeu a Fiscalização não corresponder a hipótese de direito de desconto de crédito, prevista no artigo 3º, inciso IX, das Leis nº

10.833/03 e nº 10.637/02, indicando mês, número de nota fiscal de saída, Código CFOP, descrição CFOP, transportadora, número de conhecimento de frete e valor total consolidado.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que *"a aquisição de crédito nas operações de frete de remessa, devoluções e outras saídas, envolvendo "remessa de vasilhame ou sacaria"; "devolução de vasilhame ou sacaria"; "devolução do bem do ativo imobilizado de terceiros"; "remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo"; "remessa em bonificação, doação ou brinde" e; "outra saída de mercadoria ou prestação de serviço", são operações de fretes que geram direito, ao crédito tanto porque indispensáveis ao processo produtivo como insumo, quanto por serem necessários às operações de venda (cujas notas fiscais e conhecimentos de transporte seguem anexos por amostragem) e, portanto, geram direito creditório"*.

Em seguida, passa a Recorrente a defender os motivos pelos quais entende que o direito de crédito tem amparo na legislação em cada uma das "descrições CFOP" indicadas.

Ao se realizar o cotejo entre os itens objeto de lançamento no Anexo I e os itens que foram impugnados pela Recorrente, verifica-se que a impugnação não é total, para ilustrar, não há impugnação em relação aos conhecimentos de frete que tratam de "Devolução de compra para industrialização ou produção rural" ou "Devolução de compra de material de uso ou consumo".

Desse modo, deve-se reconhecer a preclusão de qualquer discussão em relação aos itens não impugnados especificamente pela Recorrente, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972.

De notar ainda que a discussão em determinados itens não se restringirá apenas à subsunção do direito de crédito previsto no artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, mas também à hipótese prevista no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03, sendo, portanto, oportuno fixar o conceito de insumo que será adotado, ainda que o façamos de forma bem objetiva, tendo em vista a ausência de divergência sobre a matéria na Turma.

Em linha com a jurisprudência firmada no CARF e manifestação do e. Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), há que se concordar que o conceito utilizado pela Receita Federal é restritivo demais e não guarda sintonia com as próprias normas que emanam da legislação de regência do PIS e da COFINS. Por outro lado, a partir da leitura dessa mesma legislação, constata-se que *"é necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo)". Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo"*. (REsp 1246317/MG, Trecho do Voto Vencedor do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES)

Assim, reconhecendo que o conceito de insumo deve observar um regime jurídico próprio, extraído da interpretação de sua legislação de regência, pode-se entender que há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a

atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.

Esse, portanto, o conceito de insumo a ser adotado.

Ademais, antes de proceder a análise de cada item, para a devida contextualização das operações descritas pela Recorrente, importante expor que a Recorrente, nos termos do artigo 4º de seu Estatuto Social, tem por objeto: *"a) industrialização, comércio, importação e exportação de reparos a frio, vulcanizantes e autovulcanizantes, para pneus e câmaras de ar, inclusive matérias-primas; b) industrialização, comércio e prestação de serviços em borracha, seus artefatos, maquinários e equipamentos em geral, para os ramos automotivo, esportivo e industrial, adesivos, colas e produtos de limpeza em geral; c) a administração de negócios e de outras sociedades; e d) a participação em outras sociedades"*. (fls. 73)

No sítio eletrônico da Recorrente, há maiores informação sobre as atividades da Recorrente, que consistem na **(i)** prestação de serviços de reparo de pneus das linhas carga, agro, OTR, passeio, moto e bicicleta, na produção e venda de pneus de motocicletas; **(ii)** na produção de produtos a serem utilizados na atividade de reparo e manutenção, como catalizador, removedor de graxa, tiras de conserto e cimento - linha industrial; **(iii)** na produção e venda de produtos de borracha, como placas, pisos, lençóis, estrado e tira protetora; **(iv)** e atuação em modelos de fornecimento de compostos de borracha, segmento que, segundo o sítio eletrônico da Recorrente, *"utiliza a borracha para oferecer soluções a indústrias ou a outros fabricantes que também têm essa matéria-prima como elemento fundamental"*.

Com relação ao frete vinculado a "remessa de vasilhame ou sacaria" e "devolução de vasilhame ou sacaria", a Recorrente defende que se referem a remessa de *pallets* onde são transportados os produtos destinados à venda e que são entregues a diversas unidades da Recorrente acopladas no *pallet*. Em seguida, afirma que após a entrega da mercadoria, é emitida uma nota fiscal de devolução do *pallet* com o respectivo conhecimento de transporte.

Na sessão do dia 27/07/2017, em processo de minha relatoria, a Turma, por voto de qualidade, decidiu que: *"O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da não cumulatividade"*. (Acórdão nº 3401003.902; Data: 27/07/2017; Relator: Augusto Fiel Jorge d' Oliveira; Redator Designado: Fenelon Moscoso de Almeida)

Naquela oportunidade, manifestei entendimento que acabou não prevalecendo, no sentido que há direito de crédito em relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, com fundamento no inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, pois tais remessas se qualificam como uma etapa essencial da operação de venda da mercadoria, que permite o avanço da mercadoria na cadeia indústria-comércio, do produtor em direção ao consumidor final. Isso porque, *"se o crédito é assegurado na hipótese em que o industrial realiza uma operação de venda e remete a mercadoria diretamente para o seu cliente final, não poderia ser restringido quando, por um questão de logística, o industrial remete a mercadoria para um outro estabelecimento ou para um centro de distribuição, para fracionar o transporte entre diversas modalidades, pois há no caso apenas um desdobramento da operação de venda, que deve ser realizada em mais de uma etapa"*.

O mesmo raciocínio ali desenvolvido em relação às transferências de mercadorias vale para as transferências dos *pallets*.

À luz do que o artigo 3º, inciso IX, das Leis de regência das contribuições, as despesas com frete de remessa de uma mercadoria vendida acompanhada do *pallet*, do fabricante-vendedor em direção ao cliente, geram direito de desconto de crédito. Além dessas despesas, a meu ver, o frete arcado pelo vendedor para promover o retorno dos *pallets*, do cliente em direção ao fabricante-vendedor, também gera direito de desconto de crédito, pois o retorno ou devolução dos *pallets* está inserida, faz parte, da operação de venda, não podendo o aplicador da Lei restringir o sentido de "*frete na operação de venda*" apenas para a viagem de ida, por exemplo, pois, onde o legislador não restringiu, não cabe ao aplicador fazê-lo.

Logo, fixado o entendimento de que o retorno dos *pallets* deve gerar direito de crédito na operação mais tradicional de venda - que se realiza diretamente entre fabricante-vendedor e cliente - e fixado o entendimento de que há direito de crédito no frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em decorrência, na hipótese em que a venda não é realizada diretamente para o cliente, havendo remessas de mercadorias acabadas entre os estabelecimentos da Recorrente, e há remessa das mercadorias com *pallets* e sua posterior devolução, penso que seja possível o direito de desconto de crédito, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, das leis de regência.

Por esse motivo, proponho ao Colegiado cancelar o crédito tributário correspondente a esse item.

No que se refere ao item "devolução do bem do ativo imobilizado de terceiros", a Recorrente afirma que, na verdade, deveria ter classificado tal frete como "retorno de equipamento utilizado por empréstimo", esclarecendo que os bens transportados são "*matrizes para a fabricação das bandas de rodagem, ou seja, como a forma para preenchimento da matéria-prima e demais insumos que irão compor a banda de rodagem*" e que "*as matrizes são de propriedade da Borrachas Vipal S.A. e a mesma cede em mútuo gratuito para a Borrachas Vipal Nordeste S.A., ora Recorrente, para a fabricação de determinada banda de rodagem que foi objeto do pedido de encomenda de seus clientes, após a finalização da produção desse item, a determinada matriz é devolvida à sua origem*".

Em geral, o aluguel de bens utilizados nas atividades da empresa gera direito de crédito, com fundamento no inciso IV, do artigo 3º, das leis de regência. No caso específico, o aluguel do equipamento sequer gera direito de crédito, pois, como informado pela Recorrente, o proprietário das matrizes é empresa a ela ligada, que ajustou um empréstimo gratuito dos moldes. Então, tratam-se de despesas com transporte de um equipamento utilizado na atividade da empresa e que não gera direito de crédito.

Apesar de a matéria não ser pacífica, o CARF já decidiu que "*é possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição*" (Acórdão nº 3403001.937; Data: 19/03/2013; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan; por maioria, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl).

Na realidade, embora não exista pagamento das contribuições em relação ao bem transportado, há pagamento de contribuições sobre as receitas do serviço de transporte, o que permitiria a aferição do direito de crédito.

Ocorre que o fundamento legal apontado pela Recorrente é manifestamente inaplicável ao caso, pois não se trata de frete na operação de venda, como reconhece a própria Recorrente, ao afirmar que se trata de frete de equipamento alugado para uso na atividade da

empresa. Além disso, diante da não aceitação de tal fundamento legal pela Fiscalização, a Recorrente simplesmente não aponta um fundamento legal alternativo que justificasse o direito de crédito, motivo pelo qual entendo que essa parte da autuação deve ser mantida, por carência de demonstração do seu direito pela Recorrente.

Com relação ao item "remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo", a Recorrente esclarece que se trata de *"despesa de frete (...) suportada pela ora Recorrente, com o propósito de enviar as peças e partes de peças das máquinas da linha de produção, que, tenham sofrido danos que necessitam conserto ou reparo"*, pedindo o reconhecimento do direito de crédito, com fundamento no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse item, a própria Recorrente reconhece que a adoção do artigo 3º, inciso IX, das Leis de regência das contribuições, como fundamento legal do direito de desconto de crédito, não é o adequado, ao defender que as despesas de frete deveriam se enquadrar como insumo, portanto, com força no artigo 3º, inciso II, das leis de regência.

De acordo com a Solução COSIT nº 99.013/2017, *"os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano"*.

Assim, como os fretes de remessa das partes e peças integra o custo de aquisição do próprio serviço de manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo, acredito que, em tese, tais fretes geram direito de crédito, com fundamento no inciso II ou no inciso VI, do artigo 3º, das leis de regência, a depender da vida útil do bem objeto de manutenção.

Porém, no presente caso, não há qualquer indicação de quais são as máquinas objeto de manutenção, em que parte do processo produtivo elas se inseririam, a vida útil das máquinas e, em manifestação posterior, o próprio Recorrente adota explicação completamente contraditória, no sentido de que tais remessas teriam relação novamente com operação de venda de mercadoria, seriam remessas de mercadorias consertadas ou reparadas aos seus clientes, no âmbito da cláusula de garantia oferecida pela Recorrente a eles.

Portanto, parece que nem a Recorrente sabe ao certo a natureza de tais remessas, motivo pelo qual entendo que esse item do lançamento merece ser mantido, por carência de demonstração do seu direito pela Recorrente.

No que se refere ao item "remessa em bonificação, doação ou brinde", a Recorrente afirma que *"a bonificação, a doação ou brinde é desdobramento da venda de determinado bem, em que o vendedor realiza como forma de desconto ao cliente, a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair fidelização de bons clientes"*, pedindo o reconhecimento do direito de desconto de crédito, com fundamento no inciso IX, do artigo 3º, das leis de regência.

Nesse item, há que se concordar com a Recorrente. As remessas de mercadorias a título de bonificação, a meu ver, são uma operação intimamente relacionada a uma operação de venda. O vendedor remete determinada quantidade de mercadorias em bonificação porque o cliente comprou uma quantia determinada de mercadorias, o que se traduz em verdadeiro desconto ou redução do preço da compra e venda, considerando ambas as remessas como integrantes de uma mesma relação jurídica de compra e venda de mercadoria.

Por esses motivos, entendo que as remessas realizadas a esse título geram direito de crédito, nos termos do inciso IX, do artigo 3º, das leis de regência, motivo pelo qual proponho ao Colegiado afastar o crédito tributário relacionado a esse item.

Com relação ao item “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço”, a Recorrente defende o direito de crédito, com fundamento no inciso II, do artigo 3º, das leis de regência, ao afirmar que *“são referentes a devolução de papelão para caixa de embalagem, fios de aço como matéria-prima da banda de rodagem, entre outros itens de insumos que são devolvidos por não terem sido consumidos em determinados produtos encomendados pelos seus clientes, seja pela quantidade remanescente que não foi aproveitada, seja pela qualidade não observada em determinados itens”*.

Pela descrição da Recorrente, sem o oferecimento de contratos, laudos e/ou demais informações, não há como se aferir, com segurança, a natureza jurídica da relação existente entre ela, a Recorrente, e seu cliente, que dá amparo à devolução desses materiais, ou seja, não há demonstração pela Recorrente da efetiva natureza das despesas de frete registradas nas notas fiscais como “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço”, sendo, inclusive, contraditório o registro como saída de materiais que, segundo a Recorrente, deram entrada em seu estabelecimento.

Desse modo, proponho ao Colegiado manter o lançamento nessa parte.

3) Bens do ativo imobilizado

Como inicialmente mencionado, esse item da autuação se desmembra nos três itens a seguir: (i) crédito acelerado de máquinas e equipamentos; (ii) crédito acelerado de edificações; e (iii) crédito sobre depreciação de instalações industriais.

O primeiro item a ser examinado, "crédito acelerado de máquinas e equipamentos", ainda se desdobra em mais quatro itens, a saber: a) aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção; b) notas fiscais de remessa para entrega futura; c) notas fiscais em duplicidade; e d) valores divergentes das notas fiscais de aquisição.

Já o segundo item a ser examinado "crédito acelerado de edificações", por sua vez, é dividido em três itens: a) notas fiscais apropriadas em duplicidade; b) gastos com edificações não relacionados à produção; e c) créditos extemporâneos.

A seguir, passaremos a análise de cada um deles.

3.1) Crédito acelerado de máquinas e equipamentos

Esse item tem relação com a forma ordinária e opcional de cálculo de crédito a descontar na aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, previstas no artigo 3º, inciso VI, parágrafos 1º, inciso III, e parágrafo 14º, das leis de regência, nos termos a seguir:

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

VI - 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. (...)

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (....)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal". (grifos nossos)

Segundo a Fiscalização, a Recorrente apura os créditos sobre máquinas e equipamentos com base na apropriação mensal do custo de aquisição do bem, conforme determina § 14, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, porém, teria computado indevidamente na base de cálculo das contribuições a) aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção; b) notas fiscais de remessa para entrega futura; c) notas fiscais em duplicidade; e d) valores divergentes das notas fiscais de aquisição.

Com relação a "aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção", a Fiscalização afirma que "*o contribuinte utilizou indevidamente na base de cálculo aquisições de ativos imobilizados não relacionados a produção de bens destinados à venda, tais como Porta Pallets, Container Metálicos e Equipamento para tratamento de água, esgoto e efluentes*", ressaltando o seu entendimento, no sentido de que "*os ativos utilizados na produção são aqueles utilizados especificamente em razão da produção, não abrangendo máquinas e equipamentos utilizados antes de iniciado o processo produtivo ou depois que ele tenha acabado*".

Contra essa acusação, a Recorrente expõe que os porta pallets e o container metálico servem para armazenagem dos produtos acabados no estabelecimento da Recorrente, com o objetivo de guarda para posterior remessa para venda aos seus clientes. A Recorrente explica que o porta pallet consiste em prateleiras metálicas, em que os "*pallets contendo os produtos destinados à venda são colocados*", para que "*os produtos destinados a venda sejam armazenados de forma organizada, segura e eficaz*". Já no que diz respeito aos containers metálicos, a Recorrente informa que eles têm a mesma função, porém, esclarece a Recorrente que não deu sequência à utilização deste material, defendendo o direito de crédito, com base nos artigos 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Em relação ao equipamento para tratamento de água, esgoto e efluentes, a Recorrente afirma que a "*água é um dos insumos de maior quantidade na produção dos produtos derivados de borracha produzidos pela ora Recorrente razão pela qual, verifica-se a sua subsunção ao conceito de insumo, pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02*". Além disso, aduz que "*embora não sejam despesas para a produção do bem industrializado, são necessárias para cumprir a legislação ambiental, que prevê penas pelo descumprimento deste procedimento que vão desde a multas pecuniárias, como sanções administrativas de suspensão das atividades da ora Recorrente*".

No mesmo sentido é a alegação da Recorrente em relação ao tratamento de esgoto e efluentes, que, segundo a Recorrente, *“a utilização do referido material decorre da legislação ambiental, se tratando de matérias utilizados pela Recorrente conforme determinação das regras ambientalistas, haja vista que a água utilizada no processo produtivo, conforme determina a legislação, deve ser tratada antes de ser descartada”*.

Nesse item, entendo que assiste razão à Recorrente.

As despesas com armazenamento das mercadorias, seja com a aquisição de porta *pallets* ou containers metálicos são necessárias por viabilizarem a atividade produtiva da Recorrente, pois, de nada adiantaria realizar a produção de bens, se não dispusesse de estrutura em ativo imobilizado para armazená-los com segurança e longe de riscos quanto a qualidade do material produzido, entre o momento em que encerrada a produção e a remessa aos clientes da Recorrente. Como tais bens estão registrados no ativo imobilizado, o direito de desconto de crédito deve se dar, com fundamento no artigo 3º, inciso VI, parágrafos 1º, inciso III, e parágrafo 14º, das leis de regência, e não nos artigos 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03, como defendido pela Recorrente.

Já com relação ao equipamento de tratamento de água, esgoto e efluentes, o mesmo ocorre. Além de necessário à atividade produtiva da Recorrente, é obrigatório, por força de cumprimento às leis ambientais, como já teve esse Colegiado a oportunidade de decidir em hipóteses semelhantes, podendo-se citar o Acórdão nº 3401003.787; Data: 23/05/2017; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Já no que se refere ao item “notas fiscais de remessa para entrega futura”, a Fiscalização afirma que a Recorrente utilizou de desconto de crédito de notas fiscais de remessa, decorrentes de compras para recebimento futuro (CFOP 6116), quando a legislação estabelece como requisito para o aproveitamento de crédito que o bem esteja incorporado ao ativo imobilizado, conforme artigo 3º, inciso VI, das leis de regência, o que seria ratificado pela previsão legal, no sentido de que o cálculo do crédito ocorre apenas em bens já passíveis de depreciação e amortização, portanto, bens em operação/utilização, nos termos do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente, por sua vez, afirma que a aquisição do crédito ocorre com a emissão da primeira nota fiscal, momento em que seriam destacados o PIS e a COFINS incidentes sobre o bem adquirido.

A decisão recorrida manteve a autuação nesse item, nos seguintes termos:

“Bem, a hipótese de crédito de que aqui se trata é a prevista no inciso VI e § 14, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Em relação a estes dispositivos, como bem coloca a Autoridade Fiscal, tem-se que o inciso IV é taxativo ao estabelecer como requisito para o aproveitamento de crédito que o bem esteja incorporados ao ativo imobilizado. Também cabe razão quando afirma corroborar este entendimento o fato de o inciso III do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 estabelece que o crédito ocorre sobre os encargos de depreciação dos bens mencionados, assim, portanto, ocorre apenas em bens já passíveis de depreciação e amortização, ou seja, bens em operação/utilização.

Destarte, para fins de creditamento, não há que se falar em custo de depreciação de bem que não esteja incorporado ao ativo imobilizado e não há que se falar em depreciação pelo desgaste de bem que não esteja em funcionamento. Portanto, o direito ao crédito, por expressa previsão legal, está condicionado a que o bem já esteja imobilizado e em operação.

O argumento de defesa em nada altera o entendimento que se extrai da legislação mencionada”.

Dessa maneira, concordando com as razões da decisão de primeiro piso e não trazendo a Recorrente nenhuma alegação adicional contra o que fora ali entendido, proponho ao Colegiado manter a autuação nesse item.

Com relação ao item “notas fiscais em duplicidade”, a Fiscalização expõe que a Recorrente, em determinadas notas fiscais, utilizou-se duas vezes do direito de desconto de crédito a elas referente, quando afirma que *“os itens, após serem totalmente apropriados a uma taxa de 12 meses, retornaram a planilha de cálculo em setembro/2011 com uma taxa de apropriação de 48 meses”*.

Nesse item, a Recorrente reconhece ter cometido um equívoco, mas defende não ter utilizado o crédito e, portanto, não ter havido prejuízo ao Fisco, ao afirmar que *“embora tenha ocorrido o erro de preenchimento de fazer constar estas mesmas notas 22676, 22036, 22100, 22118 e 36, as mesmas não foram objeto de apropriação de crédito, pois, na verificação da DACON do mês de setembro de 2011, conforme documento anexo, é possível perceber o crédito de R\$ 19.120,00 não utilizado na dedução do PIS e da COFINS a pagar”*.

Entretanto, esse argumento por si só não é capaz de afastar as conclusões a que chegou a Fiscalização para a constituição do crédito tributário, pois a Fiscalização partiu de planilhas apresentadas pela própria Recorrente, o crédito não teria sido utilizado somente no mês de setembro de 2011 e, além disso, não há nos autos o documento indicado pela Recorrente.

Por oportuno, merece destaque o exame do item realizado pela decisão de primeiro piso, para rejeitar as explicações da Recorrente:

“A presente duplicidade foi verificada através da análise da planilha “Demonstrativo de crédito de imobilizado final”. Nesta, os valores das tais notas constam em janeiro de 2011 como totalmente apropriados, à taxa de doze meses, e na planilha de setembro de 2011 retornam para serem apropriadas à taxa de 48 meses. A glosa se deu nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro, no valor de R\$ 18.432,02 ao mês.

(...) primeiro, não se localizou nos autos o mencionado “documento anexo” e, segundo, mesmo que restasse demonstrado a existência do alegado crédito disponível não utilizado, isso não seria suficiente para demonstrar que este se referiria às tais notas fiscais. Ademais, como visto: a glosa ocorreu nos últimos quatro meses de 2011 e não somente no mês de setembro; o valor mensal glosado foi de R\$18.432,02 e não R\$19.120,00 como arguido pela interessada”.

Por conseguinte, mantenho a autuação em relação a esse item.

Com relação ao item “valores divergentes das notas fiscais de aquisição”, a Fiscalização realizou o lançamento, tendo em conta a divergência entre os valores apropriados para fins de direito de crédito e os valores constantes em nota fiscal, lançando a diferença.

Em sua defesa, a Recorrente se limita a afirmar que a divergência se deu, em razão da forma pela qual realizou o preenchimento do sistema, onde todos os valores foram colocados em uma mesma nota fiscal, afirmando que “as notas fiscais 7950, 15313 e 107, nada mais são, do que notas de entradas de crédito que contemplam outras notas fiscais de aquisição de insumos”.

Contudo, as alegações da Recorrente não se prestam a infirmar a divergência constatada a partir de planilha e notas fiscais por ela apresentadas à Fiscalização no curso da ação fiscal. E, como bem apontado pela decisão recorrida, “a alegação trazida não afasta o fato de que na nota fiscal nº 7950 consta o valor de R\$ 1.310,60 e na base de cálculo foi incluído, referente a esta mesma nota, o valor de R\$ 152.400,66. Assim também em relação às notas 15313 e 107”.

Logo, merece ser mantida a autuação também em relação a esse item.

3.2) Crédito acelerado de edificações

Nesse item, a fiscalização é desdobrada em 3 (três) subitens: a) notas fiscais apropriadas em duplicidade; b) gastos com edificações não relacionados à produção; e c) créditos extemporâneos.

A seguir, a análise de cada um deles.

a) notas fiscais apropriadas em duplicidade

Nesse item, a Fiscalização aponta que “mediante análise da planilha “Demonstrativo de crédito de imobilizado final”, detalhamento do crédito por nota fiscal, foi identificada a ocorrência de apropriação em duplicidade das notas fiscais nº 284 e nº 293 do fornecedor Construtora Queiroz Galvão S.A”.

Ou seja, a Fiscalização constatou que a Recorrente utilizou duas vezes créditos relacionado a uma mesma nota fiscal e glosou a segunda apropriação do crédito, lançando o respectivo crédito tributário.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que “na verdade, se tratam dos mesmos números de notas fiscais, mas emitidas por outro fornecedor chamado ORMEC ENGENHARIA e com outras bases de cálculo”, apresentando cópia de tela que parece ser de um sistema interno da Recorrente, no qual consta a indicação de que haveria notas fiscais emitidas por esse fornecedor com o mesmo número das notas fiscais emitidas pela Construtora Queiroz Galvão S.A., quais seja, notas fiscais de nº 284 e 293.

Como se verifica, partindo da premissa que há realmente as notas fiscais de mesmo número indicadas na cópia da tela de sistema interno da Recorrente – isso porque, a Recorrente sequer apresenta tais notas fiscais -, a alegação da Recorrente permite apenas concluir que fornecedores distintos seus emitiram nota fiscal com o mesmo número.

Não há qualquer informação ou documentação adicional. Nem mesmo os valores das notas fiscais de emissão da *ORMEC ENGENHARIA* foram informados.

Dessa maneira, entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar que não se creditou em duplicidade em relação às notas fiscais emitidas pela Construtora Queiroz Galvão S.A., motivo pelo qual proponho ao Colegiado manter esse item da autuação.

b) gastos com edificações não relacionados à produção

Na sistemática do PIS/COFINS não cumulativo, o contribuinte pode optar por duas formas para exercer o direito de desconto de crédito com gastos com edificações.

Na primeira forma, que podemos aqui denominar de “forma ordinária de desconto de crédito”, o contribuinte poderá descontar créditos com gastos em edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa e o crédito é determinado mediante aplicação da alíquota sobre o valor dos encargos de depreciação, nos termos dos artigos 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, *in verbis*:

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (...)

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (...)”

Na segunda forma, que podemos denominar de “forma acelerada de desconto de crédito”, o contribuinte poderá se apropriar mais rapidamente dos créditos de edificações, porém tais edificações não se destinam a ser utilizadas nas atividades da empresa como um todo, mas devem ser utilizadas na produção de bens ou na prestação de serviços, como prevê o artigo 6º, da Lei nº 11.488/2007, abaixo transcrito:

“Art. 6º - As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (...)"

A partir dessas regras, nesse item da autuação, a Fiscalização verificou que a Recorrente se apropriou de créditos relativos a investimento chamado por ela de "prédio BVNE", na forma do artigo 6º, da Lei nº 11.488/2007, pedindo informações à Recorrente a respeito, para fins de aferição do cumprimento dos requisitos para a fruição do crédito acelerado pela Recorrente.

Com bases nas informações prestadas pela Recorrente, a Fiscalização constatou que "*o contribuinte apurou indevidamente créditos sobre os gastos com edificações de áreas não relacionadas a produção*", pois, além de edificações relacionadas à produção, estavam incluídos na rubrica "prédio BVNE" e, portanto, sujeitos ao crédito acelerado, despesas com as seguintes edificações, tais como registradas na matrícula do Registro Geral de Imóveis e reproduzidas na tabela de fls. 31: Prédio administrativo, Casa do caminhoneiro, Central de resíduos, Guarita e recepção, Refeitório, Vestiário Geral, Estação de tratamento de efluentes, Compostagem, Centro de distribuição, Cobertura de motos, Cobertura de bicicletas e Descarga de óleo e bombas.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que "*o aproveitamento do crédito da Recorrente não ocorreu de forma individualizada e sim do complexo produtivo como um todo*", argumentando que todos os itens são essenciais e garantidos pelo artigo 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/03.

Como se verifica, a própria Recorrente reconhece que não realizou a apropriação do crédito acelerado de forma individualizada, levando em consideração se as despesas com edificações estavam ou não vinculadas à produção. Além disso, afirma que tais créditos estariam garantidos pelo artigo 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/03, quando não se discute a apropriação de edificações vinculadas meramente às atividades da empresa, mas sim o crédito acelerado previsto no artigo 6º, da Lei nº 11.488/2007.

Impende ressaltar ainda que não há, por parte da Recorrente, qualquer impugnação específica em relação aos itens não admitidos pela Fiscalização como vinculados à produção. Ou seja, a Recorrente não demonstra porque determinada edificação deveria ser considerada como vinculada à produção e, portanto, merecedora de ser incluída na sistemática do crédito acelerado.

Diante disso, a decisão de primeira instância manteve a autuação nesse item, afirmando que "*a própria impugnante admite que a apropriação de crédito não foi somente em relação às edificações de áreas relacionadas a produção, mas de todas as edificações da empresa*".

Dentre os itens glosados, existem itens que claramente não se vinculam à produção, como o item prédio administrativo ou cobertura de motos e cobertura de bicicletas, existindo outros itens que demandariam prova que não foi feita, no sentido de evidenciar a sua natureza e a relação com o processo produtivo.

Entretanto, com relação de aos itens compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas, estação de tratamento de efluentes, parte já examinada em outro item da autuação, entendo que as despesas com a sua edificação têm relação com o processo produtivo, por ser essencial e obrigatória, em razão de imposição do Poder Público, sendo possível rejeitar o lançamento quanto a esse item.

Pelo exposto, seja por ser improcedente a apropriação de crédito acelerado seja por carência probatória por parte da Recorrente, proponho ao Colegiado manter o lançamento em relação a esse item, com exceção dos subitens compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas e estação de tratamento de efluentes.

c) créditos extemporâneos

Nesse item da autuação, a Fiscalização afirma que “*mediante análise na planilha “Demonstrativo de crédito de imobilizado final”, verificou-se que o contribuinte computou na base de cálculo para apuração do crédito, em março/2011, 21 parcelas mensais do custo de construção da edificação “Prédio BVN”, 20 parcelas referentes ao período de Julho/09 a Fevereiro/01, no valor de R\$ 47.020.065,74, e uma parcela referente ao próprio mês de março, no valor de R\$ 2.474.740, 30”*”.

Aqui, novamente a Fiscalização rejeita a possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos sem que sejam apresentadas DACON e DCTF retificadores.

A matéria já foi analisada neste Voto no item “1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção” e, da mesma forma que exposto naquele item, entendo que a exigência de retificação de DCTF e DACON não pode ser empecilho ao aproveitamento do crédito. Assim, sendo esse o único motivo para a realização do lançamento do crédito tributário nesse item, proponho ao Colegiado o seu cancelamento, observados os item anterior.

3.3) Crédito sobre depreciação de instalações industriais

Esse item também trata de não aceitação pela Fiscalização de apropriação de crédito extemporâneo, por ausência de DCTF e DACON retificadores.

Segundo a Fiscalização, “*mediante análise na planilha “Demonstrativo de crédito de imobilizado final”, verificou-se que o contribuinte computou indevidamente na base de cálculo para apuração do crédito sobre instalações industriais créditos extemporâneos. O valor apurado de R\$ 15.239.630,32 foi apropriado em 300 parcelas mensais (taxa de depreciação 4% a.a, apropriação 25 anos), tendo sido computado em março/2011, 21 parcelas mensais do custo das instalações industriais, 20 parcelas referentes ao período de Julho/09 a Fevereiro/01, no valor de R\$ 1.015.975,36, e uma parcela referente ao próprio mês de março, no valor de R\$ 50.798,77”*”.

Com isso, pelas mesmas razões já expostas nesta Voto no “1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção”, reitero entendimento no sentido de que a exigência de retificação de DCTF e DACON não pode ser empecilho ao aproveitamento do crédito, de modo que, sendo esse o único motivo para a realização do lançamento do crédito tributário nesse item e não tendo sido levantada oposição concreta quanto à liquidez e certeza do direito de crédito, proponho ao Colegiado o seu cancelamento.

4) Outros Créditos a Descontar – Linha 21 - FICHA 16A do Dacon

Nesse item da autuação, a Fiscalização explica que não aceitou um estorno de crédito solicitado pela Recorrente, que decorre de cancelamento de pedido de ressarcimento, por ter a Recorrente informado tal crédito na ficha 16ª do DACON, quando o correto seria na ficha 24 do DACON.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal:

“Foi solicitado ao contribuinte, mediante Intimação nº 5, que apresentasse memorial de cálculo do referido valor. Em resposta à intimação o contribuinte respondeu que o valor de R\$ 691.619,20, lançado em outubro de 2011, na linha 21 da ficha 16A do Dacon referia-se a um cancelamento de pedido de ressarcimento de crédito, em 14/10/2011, referente ao 4º trimestre de 2008, cujo o valor foi descontado na apuração de fevereiro de 2009.

Este aproveitamento de crédito solicitado pelo contribuinte foi glosado, tendo em vista que não há previsão legal para que estono de crédito solicitado em pedido de ressarcimento seja reconhecido como aproveitamento de crédito nas aquisições do mercado interno, visto que não é um crédito proveniente de aquisições no mercado interno (Ficha 16 A do Dacon), mas sim, de estorno no pedido de ressarcimento.

No caso de haver cancelamento no pedido de ressarcimento, o ajuste deve ser feito na ficha 24 do Dacon, com a retificação do Dacon”.

Como se observa, a Fiscalização não contesta que o pedido de ressarcimento tenha sido cancelado nem aponta que a Recorrente teria utilizado duas vezes um mesmo crédito, um via pedido de ressarcimento, outra pelo estorno do crédito via DACON. A acusação é unicamente de que o campo da DACON utilizado estaria incorreto, pois o estorno de pedido de ressarcimento cancelado não se equipara a crédito proveniente de aquisições no mercado interno.

Nessas condições, ainda que se pudesse entender que o crédito decorrente de um cancelamento de pedido de ressarcimento perderia sua natureza de crédito proveniente de aquisições no mercado interno, não me parece que o preenchimento equivocado da DACON, uma obrigação acessória, possa ser falha suficiente para impedir o direito de desconto de crédito da Recorrente, quando, à luz da legislação de regência, o crédito é legítimo e não há óbice à sua fruição.

Por essa razão, proponho ao Colegiado cancelar o crédito tributário nesse item.

5) Saldo de Crédito de Meses Anteriores – Linha 1 – FICHAS 14 E 24 do Dacon

Nesse último item, novamente vem à baila a discussão sobre apropriação de créditos extemporâneos. Segundo a fiscalização:

“Tendo em vista que o contribuinte utilizou saldo credor apurado em novembro/2010 para descontar débitos apurados em 2011, esta fiscalização

procurou validar os valores ao quais originaram o saldo credor. Em análise dos Dacons apresentados pelo contribuinte em 2010, foi identificado valores atípicos apropriados no mês de Novembro/2010, R\$ 9.059.838,57 (Cofins) e R\$ 1.966.938,64 (Pis), na linha 21, outros créditos a descontar, das fichas 6A e 16A do Dacon.

O contribuinte foi intimado, Intimação nº 5, a apresentar memorial de cálculo do referido crédito. Em resposta à Intimação o contribuinte declarou que se tratavam de créditos extemporâneos de parcela do Ativo Imobilizado sobre máquinas e equipamentos não apropriados desde dezembro/2007. Referente a este item apresentou uma planilha eletrônica “Rateio Imobilizado” com a demonstração do cálculo destes créditos.

Tendo em vista que a planilha eletrônica apresentada apenas o valor e critério de apropriação dos créditos extemporâneos, foi solicitado em 30/09/2015, termo de Intimação nº 6, relação de notas fiscais de aquisição dos ativos imobilizados que compuseram o crédito extemporâneo sobre máquinas e equipamento contabilizado em novembro/2010.

Por motivos expostos em parágrafos anteriores, não há amparo legal na legislação de regência do PIS/PASEP e Cofins para aproveitamento extemporâneo de crédito da não cumulatividade, portanto os créditos apropriados referentes ao período de Dezembro/07 a Maio/10, foram feitos de forma indevida”.

Pelas mesmas razões já expostas nesta Voto no “1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção”, manifesto novamente entendimento no sentido de que a exigência de retificação de DCTF e DACON não pode ser empecilho ao aproveitamento do crédito, de modo que, sendo esse o único motivo para a realização do lançamento do crédito tributário nesse item e não tendo sido levantada oposição concreta quanto à liquidez e certeza do direito de crédito, proponho ao Colegiado o seu cancelamento.

SELIC sobre multa de ofício

Por fim, a Recorrente pede o afastamento da SELIC sobre a multa de ofício.

Com relação a essa matéria, mantenho o entendimento que venho expondo em outros julgados, no sentido de que é incabível a aplicação de SELIC sobre a multa de ofício, por dois motivos: (i) pela ausência de previsão legal; e (ii) pela própria natureza da multa de ofício, desprovida de caráter compensatório.

Nesse sentido, decidiu o Colegiado, ainda que por maioria de votos, em processo de minha relatoria, que possui a seguinte ementa:

"JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO CABIMENTO. É incabível a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal (artigo 61 da Lei nº 9.430/1996), não possuindo a multa de ofício caráter indenizatório, o que afasta a sua majoração, em função do tempo de atraso, com juros compensatórios da mora". (Acórdão nº 3401-003.852; Relator: Augusto Fiel Jorge d' Oliveira; Data: 24/07/2017)

Pelo exposto, proponho ao Colegiado afastar a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para cancelar o crédito tributário relativo a

- apropriação de crédito extemporâneo: itens 1) Glosas de crédito extemporâneo de manutenção; 3) Bens do ativo imobilizado / 3.2) Crédito acelerado de edificações / c) créditos extemporâneos; e 5) Saldo de Crédito de Meses Anteriores – Linha 1 – FICHAS 14 E 24 do Dacon;

- "remessa de vasilhame ou sacaria" e "devolução de vasilhame ou sacaria" e "remessa em bonificação, doação ou brinde", examinados no item 2) Despesas de Frete que não representam operação de venda - Linha 07 - FICHAS 06A 16A do Dacon;

- aquisição de ativos imobilizados não relacionados à produção do item 3.1) Crédito acelerado de máquinas e equipamentos;

- itens compostagem, central de resíduos, descarga de óleo e bombas, estação de tratamento de efluentes, discutidos no item 3) Bens do ativo imobilizado / 3.2) Crédito acelerado de edificações / b) gastos com edificações não relacionados à produção; e

- item 4) Outros Créditos a Descontar – Linha 21 - FICHA 16A do Dacon;

ficando mantido o restante do crédito tributário lançado.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora Designada

Em que pese o bem relatado voto proferido pelo eminente Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, a quem presto minhas homenagens, ousou discordar quanto a sua posição de excluir a parte da autuação que trata do frete de *pallets* e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como em relação a crédito acelerado para porta *pallets* e contêineres metálicos.

A autuação foi efetuada com base no artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02. E de acordo com o termo da fiscalização:

"Mediante análise das informações prestadas pelo contribuinte, conjuntamente com as informações das notas fiscais da sua EFD-ICMS/IPI, foi identificado que haviam conhecimento de frete, dos quais houve aproveitamento de crédito, que não estavam relacionados a operações de venda, conforme determina o IX. do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003, ou seja, não passíveis de creditamento.

Portanto, serão considerados aproveitamento indevido de crédito, todos os conhecimentos de frete relacionados à operações de remessa, devoluções e outras saídas, conforme demonstrado no anexo I".

A Recorrente alega que:

"a aquisição de crédito nas operações de frete de remessa, devoluções e outras saídas, envolvendo "remessa de vasilhame ou sacaria"; "devolução de vasilhame ou sacaria"; "devolução do bem do ativo imobilizado de terceiros"; "remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo"; "remessa em bonificação, doação ou brinde" e; "outra saída de mercadoria ou prestação de serviço", são operações de fretes que geram direito, ao crédito tanto porque indispensáveis ao processo produtivo como insumo, quanto por serem necessários às operações de venda (cujas notas fiscais e conhecimentos de transporte seguem anexos por amostragem) e, portanto, geram direito creditório".

No voto vencido o ilustre relator realiza o cotejo entre os itens objeto de lançamento no Anexo I e os itens que foram impugnados pela Recorrente, e verificou que a impugnação não foi relativa a todos os itens, reconhecendo a preclusão em relação aos itens não impugnados, no que foi acompanhado pelo colegiado.

Sem entrar no mérito da discussão do conceito de insumo, conforme já esclarecido pelo relator do voto vencido e ser assunto onde não há divergência nesse colegiado, podemos passar a análise específica dos itens glosados pela fiscalização.

Com relação ao frete vinculado a "frete de *pallets*", apesar dos argumentos apresentados pela Recorrente que se trata de remessas e devoluções vinculadas às vendas, já há algum tempo essa turma vem decidindo, de forma não unânime, que o frete de produtos acabados não gera direito de crédito:

"O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da não cumulatividade". (Acórdão nº 3401003.902; Data: 27/07/2017; Relator:

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira; Redator Designado: Fenelon Moscoso de Almeida)

E se não gera direito de crédito para produtos acabados, muito menos poderá gerar para vasilhame ou sacaria, quando esses vasilhames estiverem sendo transportados vazios entre os estabelecimentos, conforme o caso analisado. Esse tipo de serviço ocorre após o término da produção, não podendo ser considerado um serviço aplicado na produção e muito menos fazendo parte da operação de venda.

No que se refere ao item “remessa em bonificação, doação ou brinde”, a Recorrente afirma que *"a bonificação, a doação ou brinde é desdobramento da venda de determinado bem, em que o vendedor realiza como forma de desconto ao cliente, a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair fidelização de bons clientes"*, pedindo o reconhecimento do direito de desconto de crédito, com fundamento no inciso IX, do artigo 3º, das leis de regência.

Também não merecer prosperar o afastamento dessa glosa de créditos. Conforme bem esclarecido no voto do acórdão recorrido não é qualquer frete que dá direito a crédito, mas somente nas hipóteses previstas em lei, ou seja o frete contratado relacionado a uma operação de venda, que não é o caso de remessa em bonificação, doação ou brinde.

Por não consistirem de máquina e equipamento destinados ao ativo imobilizado utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou a prestação de serviço foram glosados da base de cálculo do crédito valões referentes a porta pallets e contêineres metálicos.

Ouso nesse ponto divergir do relator do voto para acompanhar o posicionamento externado no acórdão recorrido. Os ativos utilizados na produção são aqueles utilizados especificamente em razão da produção, não abrangendo máquinas e equipamentos utilizados antes de iniciado o processo produtivo ou depois que ele tenha acabado.

Desse modo, proponho ao Colegiado manter o lançamento conforme relatado.

Mara Cristina Sifuentes – Redatora Designada