



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

Processo nº 10920.722786/2015-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.594 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente MEXICHEM BRASIL INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO PLÁSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. 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.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE PARA O PIS/COFINS. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não comprovado que os bens ativados no imobilizado estão ligados ao setor produtivo, resta correto o lançamento fiscal que não admitiu o crédito apurado pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. 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.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.
SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E
EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE PARA O PIS/COFINS. ATIVO IMOBILIZADO.
IMPOSSIBILIDADE.

Não comprovado que os bens ativados no imobilizado estão ligados ao setor produtivo, resta correto o lançamento fiscal que não admitiu o crédito apurado pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o creditamento sobre fretes de insumos e produtos semi-elaborados, fretes sobre remessas para industrialização por encomenda (CFOP 5901 e 6901), sobre bens e serviços de manutenção de maquinário (exceto EPI, cadeados para travar elementos de máquinas, frete incluído como bens, material de iluminação utilizado na manutenção, álcool comercial), vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad, que davam provimento em maior extensão para reconhecer o creditamento sobre os serviços aduaneiros, o Conselheiro José Renato Pereira de Deus que dava em maior extensão para reconhecer crédito sobre EPI e Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que dava provimento em maior extensão para reconhecer o creditamento de EPI, cadeados para travar elementos de máquinas, frete incluído como bens, material de iluminação utilizado na manutenção, álcool comercial. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimaraes - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração, um da Cofins (fls. 2 a 8) e outro do PIS (fls. 9 a 15), para cobrança das contribuições no regime não-cumulativo de R\$ 4.932.132,48 e R\$ 1.070.791,92, multa de ofício de R\$ 2.217.641,15 e R\$ 481.461,56 e juros de mora de R\$ 3.699.099,36 e R\$ 803.093,94, perfazendo o total de R\$ 10.848.872,99 e R\$ 2.355.347,42, respectivamente, referentes a análise dos fatos geradores ocorridos nos meses de 07 a 12 de 2010, que geraram falta de recolhimento das citadas contribuições nos meses de 09 a 12/2010.

No Termo de Verificação Fiscal de fls 16-60 verifica-se que a fiscalização apurou, em síntese, as seguintes infrações:

4. Das Infrações Apuradas

Embora já tenhamos dito que a infração apurada decorre de insuficiência de recolhimento decorrente da apropriação indevida de créditos do regime NC de PIS/COFINS, neste tópico detalharemos as diferentes naturezas e respectivos montantes de créditos do regime NC de PIS/COFINS que originaram a infração, bem como os motivos e a fundamentação legal que ampara a glosa dos valores indevidamente apropriados pela contribuinte.

Em síntese, estão sendo glosados créditos de PIS/COFINS decorrente de:

- Aquisições de Bens e Serviços não conceituados como Insumos;*
- Aquisições de Bens e Serviços cujo direito ao crédito não está previsto na legislação.*
- Apropriação de crédito do regime NC em PA indevido – crédito extemporâneo.*

A metodologia adotada neste tópico consiste em descrever a natureza do crédito do regime NC indevidamente apropriado, e respectivos montantes, independente do PA do AC 2010 em que foi verificado. Ao final, para cada PA (a partir de 07/2010) elaboraremos um quadro-resumo que conterá os montantes de créditos do regime NC glosados e as respectivas naturezas.

Cientificada em 29/07/2015, a interessada apresentou em 28/08/2015 a impugnação de fls. 712/800, na qual alegou em síntese inicial o seguinte¹:

¹ Trecho extraído do voto recorrido.

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social, "a indústria de produtos e artefatos à base de material plástico, resina ou similares, obtidos por processo de extrusão, injeção, sopro, 'vacuum forming', moldagem ou qualquer outro, bem como produtos de materiais diversos, inclusive metálicos ou químicos em geral, que sejam acessórios ou componentes relacionados com os produtos de sua fabricação", conforme se constata do seu contrato social, em anexo.

[...]

Como notório, por meio do referido regime, a contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, com exceção das dispostas no § 3º, do artigo 1º, da Lei nº 10.833/2003 (reproduzido na Lei nº 10.637/2002), sendo conferido aos contribuintes o direito ao creditamento das referidas contribuições sobre as despesas elencadas no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (reproduzido no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002):

[...]

Tendo em vista a grande discussão, até os dias de hoje, ressalta-se, sobre os critérios para aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS e à COFINS, bem como se os itens acima listados são taxativos ou exemplificativos, a Impugnante contratou uma empresa de consultoria para avaliar o seu processo produtivo, de modo a indicar a existência de créditos das referidas contribuições passíveis de aproveitamento e que não estavam sendo computados pela Impugnante em suas DACONs (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

Nesse contexto, foram apurados créditos da contribuição ao PIS e da COFINS decorrentes dos seguintes custos incorridos, dentre outros:

- (i) Vale-Refeição concedido aos funcionários do seu centro de produção;*
- (ii) Seguro-saúde concedido aos funcionários do seu centro de produção;*
- (iii) Alimentação, por meio do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador - concedido aos funcionários do seu centro de produção;*
- (iv) Serviços contratados após a nacionalização das matérias-primas importadas: serviços de fretes, armazenagens, despachantes aduaneiros, dentre outros;*
- (v) Aquisição de bens e serviços indispensáveis à manutenção das máquinas da sua linha de produção;*
- (vi) Frete sobre o transporte de matéria-prima;*
- (vii) Aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado;*
- (viii) Obras de benfeitorias realizadas em seus parques fabris;*

Cumpre destacar que, por se tratar de crédito extemporâneo, a Impugnante não o aproveitou no mês em que encerrada a apuração, e não no mês de sua ocorrência, sem a incidência de atualização monetária.

Não obstante a existência de fundamento legal e jurisprudencial a validar o procedimento adotado, a Impugnante foi intimada da lavratura de 02 (dois) Autos

de Infração, objeto do presente processo administrativo, por meio dos quais foram glosados os créditos acima apontados, no valor total, incluindo-se juros e multa de ofício, de R\$ 13.204.220,41 (treze milhões, duzentos e quatro mil, duzentos e vinte reais e quarenta e um centavos). (Doc. 04)

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, em relação aos itens (i) a (vi) acima listados, a glosa dos créditos decorre da interpretação restritiva da autoridade administrativa e que somente os bens e serviços que integram o produto final ao serviço prestado ensejam o direito ao crédito.

Ocorre que, e conforme será melhor destrinchado nos tópicos do direito que fundamentam o cancelamento do crédito tributário lançado, a interpretação fazendária não merece acolhimento, consubstanciando em análise unidimensional das regras de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativos, bem como com fulcro em instrumentos infra-legais editados em afronta às leis que lhes dão fundamento.

Com efeito, constituindo-se em contribuições incidentes sobre as receitas auferidas pelas empresas, nada mais lógico do que conceder aos contribuintes o direito ao crédito de TODOS os custos e dispêndios necessários à consecução desta receita, de forma direta ou indireta.

Ora, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regulamentam a Contribuição ao PIS e à COFINS em nenhum momento limitam o direito ao crédito aos insumos que exclusivamente integram o produto final, de modo que ao conceito de "insumo" deve ser dada a interpretação que melhor se adequa à estrutura da regra matriz de incidência das referidas contribuições.

Com efeito, constituindo-se em exações que incidem sobre a receita das empresas, não se pode conferir ao conceito de insumo a mesma interpretação dada para fins do IPI e do ICMS, que são tributos que efetivamente incidem sobre o produto em si.

No caso da contribuição ao PIS e à COFINS, considerando as respectivas bases de cálculo, o conceito de insumo deve necessariamente estar atrelado a todos os dispêndios, direta ou indiretamente, relacionados ao processo fabril ou à prestação de serviços, independente de integrarem ou não o produto ou o serviço final.

Verifica-se, portanto, que as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, com base nas quais a autoridade administrativa motivou o seu ato de lançamento, ao restringirem o direito ao crédito a somente os produtos e serviços que integrem o produto (bem ou serviço) final, limitaram o conceito de insumo disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e, em consequência, o direito os contribuintes, onerando sobremaneira os valores a serem pagos a título da contribuição ao PIS e à COFINS.

Isso porque, deve-se ter uma necessária correlação entre a materialidade da exação e o regime de não-cumulatividade a ela atrelado, de modo que a interpretação dada pela autoridade autuante não encontra embasamento constitucional ou legal, conforme inclusive vem reiteradamente decidindo o CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Dessa forma, as despesas incorridas com o Transporte, PAT e Seguro Saúde dos funcionários locados em seus Centros de Produção integram efetivamente o

seu custo de produção e devem ensejar o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

No que se refere aos bens e serviços utilizados na manutenção, bem como às despesas aduaneiras pós-importação e aos fretes para transporte de matéria-prima, é nítido o seu enquadramento como insumo necessário à produção dos bens da Impugnante, haja vista a sua essencialidade à consecução e manutenção de suas receitas.

Ora, Ilustre Julgador, não há fundamento para a glosa dos créditos decorrentes da compra de materiais e serviços imprescindíveis à manutenção dos maquinários que compõem os parques fabris da Recorrente, tendo em vista que relacionados e imprescindíveis à manutenção da atividade industrial da Impugnante.

Da mesma forma, as despesas aduaneiras incorridas após a importação das matérias-primas necessárias à produção dos bens, bem como as despesas de transporte dessas entre estabelecimentos da Impugnante também se enquadram no conceito de insumos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de acordo com a melhor interpretação da regra matriz de incidência dos referidos tributos.

Com efeito, grande parte da matéria-prima necessária à produção dos bens da Impugnante (resina) é importada, de modo que para utilização desta em suas plantas industriais mister que incorra nas despesas aduaneiras e de transporte, sem as quais não há produto final a ser comercializado.

Em relação aos créditos referentes às benfeitorias realizadas, ao contrário do disposto pela autoridade autuante, as obras foram realizadas após 10/01/2007 (quando permitida a tomada de crédito na proporção de 1/24), sendo todas passíveis de aproveitamento de crédito, já que se encontram no conceito de benfeitorias do direito civil.

No que tange aos créditos decorrentes do ativo imobilizado, não obstante o direito ao seu creditamento com fulcro na regra da não cumulatividade baseada no conceito de receita (base de cálculo das contribuições), o que confere ao conceito de insumos interpretação mais ampla do que a empregada pela autoridade autuante, o fato é que Recorrente observou as regras das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aproveitando-se dos bens efetivamente necessários ao seu processo produtivo.

Por fim, no que tange à forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, ao contrário do disposto no Termo de Verificação Fiscal, não há qualquer impedimento à forma adotada pela Impugnante (aproveitamento, no valor histórico, em mês diverso ao da aquisição do bem ou serviço), sendo opcional a retificação da DACON.

Em face ao exposto, pelas razões sucintamente abordadas acima, requer-se o cancelamento integral dos créditos tributários da Contribuição ao PIS e da COFINS constituídos por meio dos Autos de Infração ora impugnados, tendo em vista que a apuração dos créditos glosados encontra respaldo na melhor interpretação da legislação que regulamenta as referidas exações, sendo-lhe permitido o seu aproveitamento em mês diverso ao da aquisição do bem ou serviço.

Após teceu extenso arrazoado nos seguintes tópicos: II - Da tempestividade; III - Do direito; III.1 - Do conceito de insumo para fins de aproveitamento de

crédito de PIS e de Cofins não-cumulativos; III.1.1 - Do direito ao crédito sobre as despesas com o transporte, seguro saúde e alimentação (PAT); III.1.2 - Do enquadramento dos serviços aduaneiros dispendidos pela impugnante no conceito de insumos para fins de PIS e de Cofins não cumulativos; III.1.3 - Do direito ao crédito sobre a aquisição de bens e serviços imprescindíveis à manutenção do maquinário; III.1.4 - Da possibilidade de creditamento dos valores pagos a título de frete pelo transporte de insumos entre os estabelecimentos da impugnante; III. 2 - Da possibilidade de creditamento dos valores decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado da impugnante; III.3- Do direito ao aproveitamento dos créditos sobre as benfeitorias; III.4 - Do direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo do PIS e da Cofins; III.5 - Da realização de diligência fiscal e/ou perícia técnica a fim de comprovar-se a existência dos créditos tomados pela impugnante; e IV - Do pedido.

Quanto a este último item (Do pedido) o contribuinte solicita o seguinte:

Em face ao exposto, e com fulcro na melhor interpretação da sistemática da não cumulatividade aplicada à Contribuição ao PIS e à COFINS, a qual impõe a consideração de todos os dispêndios necessários à consecução do objeto social do contribuinte, para fins de apuração do crédito das referidas exações, tendo em vista a eleição do critério 'receita' como base de cálculo, requer-se seja dado integral provimento à presente defesa administrativa, com o consequente cancelamento do crédito tributário, haja vista:

(i) as despesas com Vale-Alimentação, Vale-Transporte e Seguro Saúde referentes aos funcionários lotados em seu Centro Produtivo serem essenciais à produção dos bens industrializados e comercializados;

(ii) a necessidade das despesas aduaneiras após a importação, bem como as despesas com frete entre os estabelecimentos, para o transporte de insumos às fábricas da Impugnante, sem os quais não seria possível a produção do bem final;

(iii) a imprescindibilidade, para manutenção do seu parque industrial, bem como para a continuidade de sua produção, de todos os bens, inclusive da graxa, e serviços, inclusive de cromagem, utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos que produzem os produtos industrializados (Anexos I a IV e VII), bem como dos veículos e empilhadeiras, os quais são necessários à cadeia industrial, bem como para o escoamento dos bens;

(iv) a impossibilidade de se adquirir o gás sem o correspondente aluguel do cilindro, o que atesta a necessidade de se garantir o direito ao crédito sobre o aluguel do recipiente sem o qual o gás não pode ser armazenado ou utilizado;

(i) Que os bens integrados no ativo imobilizado são empregados efetivamente no processo produtivo da Impugnante, tendo sido respeitado as regras de aproveitamento;

(ii) As obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção da Impugnante, sendo necessárias à manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo industrial, tendo sido executadas após 01/01/2007. Nesse tocante, também se requer o cancelamento do crédito lançado tendo em vista a ausência de qualquer prova acerca do momento em que executadas as obras e da sua finalidade.

Ainda, no tocante ao mérito, requer-se seja reconhecido o direito da Impugnante à forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, tendo em vista que inexistente regra que imponha a necessidade de retificação das DACONs.

Protesta-se ainda pela realização de diligência, na forma do tópico III.5, bem como pela posterior juntada de documentos.

Juntou aos autos procuração, contrato social, cartão CNPJ, cópia dos Autos, do TVF, Planilhas denominadas de: "Finais 05 a 10" (fls. 888 a 902), "Manutenção de máquinas" (fls. 903 a 941), Termo Fiscal - Visita Técnica (fls. 942 a 946), Planilha denominada de "Ativo Imobilizado" (fls. 947 a 952).

As Planilhas Finais 05 a 10, tratam de: Planilha 05 trata de frete (fls. 888 a 890); planilha 06 trata de frete e armazenagem (fls. 891 a 893); planilha 07 trata de frete, capatazia, armazenagem, mov. mecânica ou manual e despachante (fls. 894 a 897); planilha 08 trata de frete, armazenagem e despachante (fls. 898 a 899); planilha 09 trata de frete, capatazia, armazenagem, demurrage e despachante (fls. 900 a 900); e planilha 10 trata de armazenagem capatazia (zerado) e despachante (zerado) (fls. 901 a 902).

Em 27 de julho de 2016, a Delegacia da Receita Federal do Brasil do Julgamento em Ribeirão Preto, julgou, por maioria de votos, procedente em parte a impugnação apresentada pela Recorrente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE OCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO. O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos, se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo), e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a apuração de créditos da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA, OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE. Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. Somente dão direito a apuração de créditos da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. CRÉDITO 1/12 AVOS INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos da Cofins calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda. O desconto incentivado de 1/12 avos restringe-se somente às máquinas e equipamentos (e não a outros bens) novos destinados a produção de bens, cuja aquisição ocorreu a partir de maio de 2008.

EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 AVOS INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos da Cofins calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 avos restringe-se somente às edificações e benfeitorias novas incorporados ao ativo imobilizado (não permite em imóveis de terceiros) adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007 para utilização na produção de bens destinados à venda, e que tenham sido concluídas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO. O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos, se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo), e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito apuração de créditos do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA, OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE. Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. Somente dão direito a apuração de créditos do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. CRÉDITO 1/12 AVOS INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda. O desconto incentivado de 1/12 avos restringe-se somente às máquinas e equipamentos (e não a outros bens) novos destinados a produção de bens, cuja aquisição ocorreu a partir de maio de 2008.

EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 AVOS INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS calculados sobre encargos de depreciação / amortização, somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 avos restringe-se somente às edificações e benfeitorias novas incorporados ao ativo imobilizado (não permite em imóveis de terceiros) adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007, para utilização na produção de bens destinados à venda, e que tenham sido concluídas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, ou quando as irregularidades possam ser sanadas, ou ainda de eventos futuros e incertos.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

Intimado da decisão em 09.08.2016 (fls.1.267), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 08.09.2016 (fls.1.269-1376), alegando, em síntese apartada: preliminarmente (i) nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa da recorrente por conta do indeferimento do seu pedido de realização de perícia/diligência; (ii) nulidade "futura e incerta" formulada pela recorrente em sua defesa administrativa; meritoriamente (iii) tece comentários sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS; (iv) do direito ao crédito sobre as despesas com o transporte, seguro saúde e alimentação (PAT); (v) do enquadramento dos serviços aduaneiros no conceito de insumos; (vi) da possibilidade de creditamento dos valores pagos a título de frete pelo transporte de insumos entre os estabelecimentos da Recorrente; (vii) do direito ao crédito sobre a aquisição de bens e serviços imprescindíveis à manutenção do maquinário; (viii) da possibilidade de creditamento dos valores decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado e do aproveitamento dos créditos sobre as benfeitorias; (ix) do direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo da contribuição ao PIS/COFINS; (x) da suposta impossibilidade de juntada posterior de documentos.

Em 30.01.2018, a Recorrente protocolou memorial (fls.1.466-1.466), reiterando os argumentos apresentados em seu recurso voluntário. Adicionalmente, juntou diversos documentos carreados às fls. 1.487-1.538, dentre os quais destaca-se o Parecer Técnico intitulado de "Insumos em Processos Produtivos".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 09.08.2016 (fls.1.267) e protocolou Recurso Voluntário em 08.09.2016 (fls.1.269-1376) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72².

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Preliminar

II. 1- Nulidade da decisão recorrida: Cerceamento de Defesa

Neste ponto, pleiteia a Recorrente a decretação de nulidade de decisão recorrida com fulcro no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, por entender que o indeferimento do pedido de perícia acarretou-lhe preterição do direito de defesa.

No entendimento da Recorrente, a decisão recorrida padece de nulidade, posto que o julgador "a quo", ao indeferir o pedido de realização de perícia de forma arbitrária e sem fundamentação, infringiu o princípio da ampla defesa contido no artigo 5º, inciso LV, da CF/88, assim como no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72

Contudo, entendo que o indeferimento da perícia/diligência quando devidamente fundamentado não acarreta cerceamento de defesa, posto que cabe a autoridade julgadora considerar necessária ou não o pedido feito pela parte contrária.

No presente caso, a autoridade julgadora indeferiu o pedido de realização diligência por entender que:

Assim, cabendo o ônus da prova ao contribuinte²³ quanto a seus créditos (conforme tratado anteriormente, demonstrar a não ocorrência da decadência, demonstrar não ter pedido em duplicidade, e quantificar o crédito calculando-o no período próprio, com os percentuais de rateios próprios), nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972²⁴; art. 36 da Lei nº 9.784/1999²⁵; e art. 373 da Lei nº 13.105/2005²⁶, e este, em sua impugnação, não os apresenta, também não há motivos para rever a glosa de bases de cálculo extemporâneas tratada neste tópico, mesmo porque essas bases de cálculo não poderiam de forma alguma alterar a

² Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

apuração mensal das contribuições ora lançadas. **Muito menos cabe se utilizar de pedido de diligência ou perícia para trazer aos autos prova de que incumbia a ele ter trazido com sua impugnação, precluindo o prazo para tanto.**

(...)

Quanto aos pedido para posterior juntada de documentos, não há base legal para tal pedido, e é na impugnação que deveria o contribuinte tê-los juntado, precluindo o direito para que o faça agora. Por conta de todo o exposto no presente voto, não se vislumbra necessidade alguma de análise dos itens listados via diligência, em especial porque a maior parte das bases de cálculo dos créditos peticionados são extemporâneos, bem como para a presente decisão não foi necessária respostas a qualquer dos itens formulados pelo contribuinte. **Por todo o exposto acima, entendemos desnecessária qualquer perícia ou diligência para tomada de decisão no caso concreto, sendo prescindíveis, portanto o pleito deve ser indeferido.**

Assim, considerando que a autoridade julgadora motivou seu entendimento, entendo que o pedido de nulidade da decisão por cerceamento de defesa deve ser afastado.

II. 2- Nulidade "Futura e Incerta"

Em relação ao tema tratado neste tópico, insta tecer que a DRJ entendeu que a Recorrente, em sede impugnatória, formulou pedido futuro e incerto quanto nulidade da decisão de primeira instância, caso fosse mantido o lançamento fiscal, senão vejamos:

*Em sede de preliminar, iniciamos a análise quanto a um questionamento do contribuinte **quanto a nulidade futura deste acórdão**, citada de forma genérica, quanto a eventual decisão a ser tomada neste acórdão que seria eivado de nulidade se mantivesse o crédito tributário constituído, senão vejamos em que contexto o contribuinte a apresentou (com grifos nossos):*

(...)

Verifica-se que, sendo imprescindível a fundamentação e motivação da decisão administrativa, com base nos fatos e elementos de prova, eventual decisão dessa Colenda Corte que mantenha o crédito tributário estará eivada de nulidade, por ausência de um dos principais requisitos do ato administrativo.

*Isso porque, somente pela motivação do ato administrativo, in casu, prolação de decisão reformando ou ratificando a decisão proferida em primeira instância administrativa, é que será possível verificar se, de fato, houve a subsunção do fato (elemento probatório) à norma, **ou seja, se o contribuinte, por ter praticado uma conduta em desacordo à legislação do ICMS do Estado de São Paulo, pode ser compelido à exigência desse imposto ou de quaisquer outras penalidades aplicáveis, em total atendimento ao seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório** (art. 5º, LV¹³ da CF/88) num processo administrativo regular.*

(...)

*Por esse aspecto é que se questiona a legalidade dos atos administrativos a serem proferidos nos autos do presente processo, já que, **SE NÃO FOR POSSÍVEL VERIFICAR ESSA COMPATIBILIZAÇÃO ENTRE EVENTO E PREVISÃO LEGAL ENSEJADORES DO ATO ADMINISTRATIVO, NÃO HÁ COMO SE REPUTAR AO PARTICULAR UMA INFRAÇÃO.***

A Recorrente, por sua vez, traz em sede recursal os seguintes argumentos:

Ora, senhores Conselheiros, cumpre à Recorrente destacar que, em momento algum, houve a alegação de nulidade de “evento futuro e incerto” nem, tampouco, de nulidade futura da decisão administrativa a ser proferida, diferentemente do alegado pela autoridade julgadora de primeiro grau.

O que houve, de fato, e a Impugnação Administrativa comprova isso, é a alegação de nulidade do próprio Auto de Infração, uma vez que lavrado em total arrepio às regras contidas nos artigos 142, do Código Tributário Nacional e 9º, do Decreto n. 70.235/72, outrora transcritos.

O tópico da Impugnação em que tal alegação foi apresentada trata da necessidade de o Fisco demonstrar a não aplicação dos argumentos jurídicos e fáticos (provas documentais) apresentados pela ora Recorrente para demonstrar a data de construção/aquisição das edificações e benfeitorias que deram ensejo à tomada dos créditos de PIS e de COFINS que foram glosados (páginas 66 a 73 de sua Defesa Administrativa). Ou seja, não obstante a legislação pátria prescrever a necessidade de o Fisco comprovar suas alegações, a autoridade fazendária competente optou por transferir tal responsabilidade à Recorrente.

Pois bem.

Inicialmente, é imperioso destacar que não houve na impugnação pedido de nulidade do Auto de Infração por vício de forma ou fundamento, sendo que a Recorrente ao tratar dos créditos sobre as benfeitorias teceu comentários sobre a ausência de provas por parte da fiscalização para justificar a exigência fiscal. Neste caso, entendo que a matéria sobre a ausência de prova é matéria de mérito e será devidamente analisada.

Não bastasse isso, constata-se que a manifestação da Recorrente foi, de fato, apresentada de forma genérica e, em alguns trechos, está relacionada a tributos estranhos ao processo, como é o caso da menção a legislação do ICMS do Estado de São Paulo.

Neste cenário, por entender que (i) não houve pedido de nulidade do Auto de Infração; (ii) a matéria concernente a ausência de provas é matéria de mérito; e (iii) que o pedido foi realizado de forma genérica, deixo de conhecer a matéria tratada neste tópico.

II. 3 - A Prova documental: Preclusão

Conforme narrado anteriormente, a Recorrente protocolou memorial (fls.1.466-1.466), reiterando os argumentos apresentados em seu recurso voluntário. Adicionalmente, juntou diversos documentos carreados às fls. 1.487-1.538, dentre os quais destaca-se o Parecer Técnico intitulado de "Insumos em Processos Produtivos".

Contudo, entendo estar precluso o direito da parte trazer aos autos novos documentos, nos termos do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Nestes termos, considerando que precluiu o direito da Recorrente apresentar novos documentos para comprovar suas alegações e, que a situação fática não se enquadra nas exceções previstas no permissivo normativo, deixo de considerá-los para o julgamento destes autos.

III - Mérito

III.1 - Conceito de Insumos para Fins de Creditamento

Antes de enfrentar a questão de mérito propriamente dita, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 de dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que *"a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos."*

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimento das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins³, a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*⁴ é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

³ O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

⁴ INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito a: (i) do direito ao crédito sobre as

despesas com o transporte, seguro saúde e alimentação (PAT); (ii) do enquadramento dos serviços aduaneiros no conceito de insumos; (iii) da possibilidade de creditamento dos valores pagos a título de frete pelo transporte de insumos entre os estabelecimentos da Recorrente; (iv) do direito ao crédito sobre a aquisição de bens e serviços imprescindíveis à manutenção do maquinário; (v) da possibilidade de creditamento dos valores decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado e do aproveitamento dos créditos sobre as benfeitorias; e (vi) do direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo da contribuição ao PIS/COFINS.

III.2 - Dos créditos extemporâneos

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, por entender que alguns bens e serviços não gerariam direito ao crédito por não se enquadrarem no conceito de insumo e/ou pela ausência de permissivo legal que conferisse direito ao creditamento.

Além disso, restou consignado no TVF que parte dos créditos apurados pela Recorrente, ainda que fosse admitido os gastos como insumos passíveis de creditamento, a glosa deveria ser mantida por tratar-se de créditos extemporâneos apurados sem a retificação do DACON.

A recorrente, por sua vez, argumenta que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes. Aduz que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior e, inexistente regra que imponha a necessidade de retificação do DACON.

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacón dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacón e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação do DACON e DCTF, a saber:

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. (Acórdão 3403-.003.078)

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. (Acórdão 3403.002.717)

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA nº 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

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

[...]

*§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês;***

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês;***

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês;** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês.***

[...]

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

[...]

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. (grifos não originais)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo

demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º *O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.***

[...]

§ 4º *A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, **alterando valores que tenham sido informados em DCTF,** deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*

[...] (grifos não originais)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatoria apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho⁵, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)

Linha 06A/30 – Créditos Apurados

A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

Linha 06A/32 – (-) Ajustes Negativos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

⁵ A título de exemplo, cita-se os acórdãos nºs 3202-001.456 e 9303-004.562.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.

No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.

III.3 - Crédito sobre as despesas com transporte, seguro saúde e alimentação

No TVF a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente por entender que não há previsão legal que dê direito ao crédito sobre tais despesas, posto que não se enquadram como insumo em relação às atividades desenvolvidas pela empresa. Citou a Solução de Divergência da COSIT nº 8, de 01.12.2006, e na de nº 33, de 25.09.2008, a saber:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS/Pasep incidência não-cumulativa. Créditos. Insumos. Despesas efetuadas com o fornecimento a empregados de vale-transporte, ticket-refeição, vale-refeição, ticket-alimentação e vale-alimentação, por pessoa jurídica que opera na atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito aos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, ainda que referidos empregados estejam vinculados aos serviços prestados.

Os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito aos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os bens, inclusive, partes e peças de reposição, não estejam registrados no ativo imobilizado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, e Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 358, de 2003. “

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou

consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 358, de 2003.”

14.1 Afirma-se a concordância desta Coordenação-Geral relativamente ao disposto nos itens 7 a 10 da Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 120, de 20 de julho de 2005, abaixo reproduzidos:

“7. Na definição de bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer bens que não “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”. Acerca dos serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, somente foram enquadrados como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

8. Assim sendo, conclui-se que o fardamento fornecido pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo não pode ser considerado insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda porquanto não sofre “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”.

9. Tampouco podem os valores pagos a outras pessoas jurídicas relativos a alimentação, vale-transporte e assistência médica fornecidos pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo ser classificados como valores de aquisições de serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O pagamento, pela interessada, de alimentação vale-transporte e assistência médica não corresponde ao pagamento por serviços classificados como insumos, porquanto não se trata de serviços aplicados diretamente ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda, mas sim de serviços indiretamente relacionados à sua atividade-fim.

10. Ademais, no que toca aos valores relativos a alimentação, vale-transporte e assistência médica fornecidos pela consulente aos trabalhadores diretamente envolvidos no seu processo produtivo, é importante salientar que além de eles não serem considerados insumos para fins de cálculo de crédito, incide, também, a vedação constante do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivos estes que estatuem não haver direito a crédito relativamente a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas, o que inclui não só a remuneração direta, mas quaisquer valores, como alimentação, transporte, moradia etc. despendidos pela consulente, ainda que indiretamente, com seus funcionários.”

A Recorrente, por sua vez, afirma que não são somente os insumos diretamente envolvidos no processo produtivo que ensejam o direito ao aproveitamento do

crédito, mas todos os outros que são necessários e imprescindíveis à produção dos bens ou à prestação dos serviços.

Afirma, ainda, que foram computados apenas o crédito decorrente dos dispêndios com seus funcionários que atuam em seus parques fabris e, portanto, diretamente vinculados à produção dos bens fabricados.

Por fim, diz que *"não há lógica em se limitar o direito ao crédito na aquisição de Vale-Transporte e Vale Refeição às empresas que prestam serviços de conservação e manutenção (inciso X, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003), como constou do combatido acórdão, tendo em vista que ambos os dispêndios são essenciais não somente para a empresa de limpeza, mas a todas as empresas, já que sem a concessão de tais benefícios não teriam material humano necessário à produção de bens ou à prestação de serviços"*.

Antes da analisar os itens acima, importante esclarecer que não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja necessário. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Portanto, ao contrário do que pretende o Recorrente, não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa que dará direito ao crédito, como é admitido nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

No caso dos autos, entendo que não se trata de serviços aplicados diretamente ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos, mas sim de serviços indiretamente relacionados à sua atividade-fim. Aliás, a Recorrente deixou de especificar corretamente onde e quais serviços são realizados pelas empresas contratadas para realizar a limpeza e manutenção da unidade fabril e, qual a importância de tais serviços para o desenvolvimento de suas atividades.

Ora, se a Recorrente não demonstrou onde e quais serviços são realizados pelas contratadas para realizar a limpeza e manutenção da unidade fabril, por consequência lógica, as despesas com transporte, seguro saúde e alimentação gastos com funcionários correlacionados aos serviços sob análise também não dão direito ao crédito, razão pela qual, mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

III.4 - Serviços Aduaneiros

A decisão recorrida manteve a glosa da fiscalização com base nos seguintes argumentos:

A glosa de tais bases de cálculo no mês 11/2010 se deu pela extemporaneidade, e além disso, os itens tratam de despesas após a aquisição de produtos importados, em que não há previsão legal para se creditar de despesas de serviços com despachante, carga e descarga, movimentação mecânica ou manual, demurrage, capatazia e valores ad valorem, sequer se enquadram como serviços prestados como insumo em relação às atividades desenvolvidas pelo mesmo (conforme já tratado no tópico DO CONCEITO DE INSUMO), e não se enquadram em qualquer dos itens prescritos nas normas legais como passíveis de creditamento.

A respeito do assunto podemos nos socorrer da solução de consulta nº 60 da SRRF09/Disit, datada de 28/03/2012, conforme processo nº 10920.721179/2011-75, formulada pelo próprio contribuinte a respeito de outros gastos com a operação de venda (que similarmente se aplicam a outros gastos na operação de compra), além do frete, como serviços de expedição, carregamento e entrega dos bens produzidos aos clientes, em que resultou na seguinte ementa: (...)

A Recorrente defende o direito ao crédito alegando que *"é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à produção de bens e artefatos à base de material plástico, resina ou similares, obtidos por processo industrial específico. Nesse contexto, grande parte da matéria-prima utilizada na produção de seus produtos é importada, o que enseja a contratação de inúmeros profissionais que prestam não só os serviços de despachantes aduaneiros, como também de armazenagem dos produtos importados e de seu efetivo transporte até o seu destino (os parques fabris da Recorrente). Tais préstimos são comumente conhecidos como "serviços aduaneiros".*

É concluí: "Desta forma, visando a promover a liberação das mercadorias nacionalizadas, a Recorrente arca com as despesas comumente reconhecidas como "serviços aduaneiros". É importante mencionar que tais despesas são devidas após o desembaraço aduaneiro dos produtos importados."

Em relação a este tema, este Relator já se posicionou favoravelmente ao direito do contribuinte nos seguintes termos⁶:

Considerando a operação realizada pela Recorrente, e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da e da lei 10.833/03, senão vejamos: (cfr. Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DILIGÊNCIA. Rejeita-se o pedido de diligência que o julgador considerar prescindível ao deslinde do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos

⁶ Acórdão: 3302-003.199 - Processo 11624.720020/2013-11 - Sessão 17 de maio de 2016.

dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

Recurso Voluntário Provido (Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013)

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

Neste cenário, considerando que referidos serviços são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser totalmente revertida, ressalvado a manutenção da glosa em relação aos créditos atingidos pela apuração extemporânea.

III.5 - Frete pelo transporte de insumo entre os estabelecimentos da Recorrente

Como bem pontuado na decisão recorrida *"a glosa ora tratada se refere a transferência (quase totalidade) de insumos e produtos em elaboração (PVC / Resina de PVC) do estabelecimento filial 0020-37 (SC) para o estabelecimento filial 0033-51 (SP), conforme anexo V dos Autos de Infração, que alcançaram os montantes de bases de cálculo glosadas de R\$ 11/2010 - R\$ 299.128,55 e 12/2010 - R\$ 224.365,66 (conforme Anexo VI dos Autos de Infração, planilha "Transporte Entre Estabelecimento".*

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Portanto, tratando-se de frete entre os estabelecimentos da Recorrente de produtos em elaboração, entendo que glosa deve ser totalmente revertida.

III.6 - Serviços de Transporte utilizados em outras operações não venda

Neste ponto, a decisão recorrida informou que trata-se de serviços transportes utilizados em operações de não venda, conforme constatado nos CFOP's abaixo e, que não geram crédito de PIS/COFINS por total ausência de preceito normativo:

Descrição CFOP	CFOP
Remessa para industrialização por encomenda	5901
Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	5949
Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	5915
Remessa de vasilhame ou sacaria	5920
Remessa para depósito fechado ou armazém geral	5905
Remessa para industrialização por encomenda	6901

A Recorrente, em síntese apartada, informa que realiza a importação de inúmeras matérias-primas utilizadas no seu processo industrial, tais como resinas, sendo que tais importações, assim que desembarcam em território nacional, são remetidas a um de seus depósitos e de lá, a depender da demanda de cada um de seus estabelecimentos, segue diretamente para tais locais, a fim de que suas filiais possam dar andamento à fabricação dos produtos finais.

Entretanto, com exceção das remessas para industrialização por encomenda CFOP's 5901 e 6901, cujo fundamento para conceder o direito ao crédito foi explicitado no tópico anterior, o qual o utilizo para reverter a glosa desses serviços, os demais CFOP's e as descrições informados na notas fiscais sob análise demonstram tratar-se de transporte de produtos acabados ou de outros serviços não vinculados ao produto produtivo da Recorrente, não se enquadrando em qualquer das hipóteses de creditamento prevista nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Aliás, a Recorrente em seu recurso não questionou a descrição dos serviços informadas nas Notas Fiscais, concordando, ao meu ver, com os apontamentos apresentados na decisão recorrida.

Portanto, com exceção das remessas para industrialização por encomenda CFOP's 5901 e 6901, entendo que deve ser mantida a glosa relativa aos serviços de transportes discutidos neste tópico.

III.7 - Aquisição de Bens e Serviços à Manutenção de Maquinário

No TVF consta a natureza dos bens que foram glosados pela fiscalização por não considerá-los como insumos para fins de aproveitamento de créditos:

Em síntese, a natureza dos bens relacionados no Anexo III do TIF nº 002 possuem as seguintes finalidades no processo produtivo: (i) materiais diversos aplicados na manutenção de máquinas e moldes; (ii) materiais empregados na confecção de peças de máquinas e moldes; (iii) ferramentas, manuais ou não, utilizados na manutenção e reparação mecânica e elétrica de máquinas, equipamentos e moldes; (iv) material utilizado na limpeza de máquinas, equipamentos e moldes; (v) **materiais de segurança operacionais (EPI's); (vi) cadeados para travar elementos de máquinas;** (vii) chapas de materiais metálicos tanto usadas para sistema de proteção quanto para transporte de produtos acabados; (viii) desengraxantes; **frete incluído como bens;** (ix) **material de iluminação**

utilizado na manutenção de máquinas e equipamentos; (x) materiais empregados em equipamentos não utilizados diretamente na produção - empilhadeiras; e (xi) instrumentos de medição utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos.

A Recorrente, contrariamente ao posicionamento da fiscalização assevera que todos os bens são utilizados na produção dos bens, sendo que sua finalidade e o modo em que são utilizados estão devidamente descritos na planilha carreada as folhas 650-683.

Analizando a planilha mencionada pela Recorrente, entendo que parte dos bens relacionados são utilizados à manutenção dos maquinários utilizados em seu processo produtivo, com exceção dos itens abaixo:

- a) materiais de segurança operacionais (EPI's);
- b) cadeados para travar elementos de máquinas;
- c) Frete incluído como bens;
- d) material de iluminação utilizado na manutenção de máquinas e equipamentos
- e) álcool comercial

Isto porque, a descrição quanto a finalidade do produtos não permite, ao menos para estes relator, tem a certeza de que tais bens foram utilizados no processo produtivo a Recorrente, como é o caso do álcool comercial, da lâmpa fluorescente etc... Para essas situações, entendo que a Recorrente deveria ter apresentado outras provas que demonstrassem a utilização desses bens em seu processo produtivo o que de fato não foi realizado.

Neste cenário, com exceção dos itens citados acima, revento as glosas dos demais bens indicados nas planilhas de fls. 650-683.

III.8- Créditos extemporâneos sobre bens do Ativo Imobilizado

Inicialmente destaca-se que a matéria quanto ao crédito extemporâneo já foi objeto de análise em tópicos anteriores, onde restou consignado que nessa situação não se admite a tomada de crédito sem a retificação da Dacon ou sem que seja produzido prova de não utilização do crédito pleiteado. Assim, a questão sobre o crédito extemporâneo não será tratada neste tópico.

Quanto ao direito de crédito incidência sobre bens do Ativo Imobilizado, verifica-se que a fiscalização glosou o apurado pela Recorrente por entender que:

O critério adotado pela legislação tributária citada, que possibilita o aproveitamento de créditos do regime NC sobre gastos incorridos a partir de 01/01/2007, na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações, em 24 parcelas a partir da data da aquisição ou da conclusão da obra, desde que a edificação ou a obra seja utilizada na produção de bens para venda, é diferente da regra geral (Art. 3º, VII da lei nº 10.833/2003), a qual prevê o cômputo de créditos do regime NC sobre o valor da depreciação de edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa.

Portanto, os créditos do regime NC constantes nos arquivos digitais citados no TIF nº 003, e oriundos de edificações e benfeitorias com base no critério de 1/24

avos, conforme citados no item “3.2” acima, não se enquadram como edificações **novas** ou como **construção de edificações novas**. Tratam-se, sim, de obras civis de ampliação, reforma ou conserto de edificações já existentes. Nos arquivos digitais entregues (ou demonstrativos) a própria empresa declara que a classificação desses bens como “obras novas” **foi baseada em decisão gerencial**: “Em reunião realizada no dia 22/09/2010 na sede da empresa, a Amanco definiu que todas essas construções serão consideradas como novas para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.”.

(...)

Novamente, a Fiscalizada se utiliza de interpretação mais conveniente para incluir bens do ativo imobilizado que não são aplicados, ou utilizados, ou destinados à produção de bens destinados à venda. Toda a legislação citada acima é clara no sentido de que a concessão do benefício de aproveitamento de créditos do regime NC de PIS/COFINS sobre aquisição máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizados somente se aplica aos bens que são aplicados, ou utilizados, ou destinados a produzir os produtos destinados à venda. Não basta que o bem seja incorporado ao imobilizado, pois, **nem todo** o bem contabilizado como “ativo imobilizado” é aplicado na produção, senão vejamos a definição de ativo imobilizado extraída do CPC nº 27: (...)

Não nos parece que “Notebook XPC e Latitude D630, Microcomputador Dell Optiplex; Monitor LCD, Microcomputador HP; os bens classificados como “Móveis e utensílios de escritório Fabricação/Comercial/Administração” na planilha “140-11.1.3 - Outros Bens” do arquivo digital “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (b) tais como: Condicionador de Ar, Mesa Angular 1400/600x1600/600x730, Mesa Reunião Circular, Sofá Sala Espera 3 Lugares, Armário Alto Com Duas Portas, Poltrona Presidente, Câmera Fotográfica Digital, Bancadas de ferro para oficina, Bancadas para ferramentaria, Carro de limpeza para impressoras, Prateleira P/ Postiços Bemake 1000kg Ferramentaria, Freezer vertical, Bebedouro, mão-de-obra para instalação, No-Break, Abafador para impressora de Faturamento, CPU's, Empilhadeira, Escadas móveis, Armários, Frigorifer, Carrinhos diversos, Divisória metálica para sala, serviços de recuperação de aparelhos de ar-condicionado, Prateleiras diversas, entre outros” possam ser aplicados nas etapas da produção industrial do flúor e do cloro-vinil, bem como de tubos e conexões plásticos. Tanto é assim, que a própria planilha que demonstra o resumo dos créditos do regime NC apropriados extemporaneamente, e contida no demonstrativo denominado de “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (b)”⁴⁸, chama-se **“POSSÍVEIS CRÉDITOS”**.

Já para a Recorrente:

“todos os bens ativados pela Recorrente estão ligados à fabricação de seus produtos, assim como as obras e edificações estão relacionadas ao seu processo produtivo, de modo que, à luz do entendimento doutrinário e jurisprudencial pátrios, tais valores podem sim ser aproveitados e abatidos do montante a ser recolhido a título de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativos.

Quanto aos bens ativados, a comprovação de sua ligação às áreas produtivas fica muito clara ao se analisar a planilha anexada à Impugnação, por meio de seu **Doc. 08**. Tal documento foi elaborado pela empresa que promoveu a análise de todos os créditos passíveis de aproveitamento para fins de abatimento da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativos.

De acordo com tal planilha, verifica-se que somente houve a tomada de crédito de bens ligados aos departamentos da Recorrente denominados “Apoio Produtivo” ou “Produtivo”. A título exemplificativo, a Recorrente cita o bem “Ar Condicionado de janela 22.000 BTU’s” imobilizado sob o nº 344130 no centro de custo denominado “Apoio Produtivo. Tal bem está fisicamente localizado no Laboratório de Qualidade de Joinville, caracterizando-se como bem diretamente ligado à produção.

Com todo respeito aos argumentos da Recorrente, entendo que a planilha carregada às fls. 948-952, não comprova que os bens ativados estão ligados ao setor produtivo. Neste caso, diferentemente do ocorreu no tópico anterior, onde foi possível identificar o emprego de alguns bens no processo produtivo, vejo que a descrição apresentada na referida planilha não possibilita este julgador avaliar as informações prestadas Recorrente.

Com efeito, deveria a Recorrente ter trazido aos autos, outros documentos para comprovar suas alegações, no sentido de demonstrar a vinculação dos bens ativados na fabricação de seus produtos, nada foi realizado neste sentido.

Assim, entendo correto o entendimento da fiscalização que não admitiu os créditos apurados pela Recorrente, na medida em que documentos carregados pela Recorrente são frágeis para contestar a autuação.

IV - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos do voto relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à subsunção dos gastos com serviços aduaneiros - entre os quais, serviços de despachantes e de armazenagem de produtos importados - ao conceito de insumos para fins de direito a créditos de PIS/Pasep e COFINS no regime não-cumulativo.

Em seu voto, o i. relator entendeu que os dispêndios com serviços aduaneiros, incorridos na importação de produtos utilizados no processo produtivo da recorrente, dão direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, uma vez que aquelas despesas seriam necessárias ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, subsumindo-se, desse modo, ao conceito de insumos no regime não-cumulativo das contribuições sociais.

Como bem lembrou o i. relator, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições não-cumulativas, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastadas as correntes tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais - como é o caso, por exemplo, das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o processo produtivo.

Assim, a jurisprudência atual do CARF se orienta no sentido de vincular, de forma estrita, o conceito de insumos à relação de pertinência da despesa incorrida com os limites espaço-temporais do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e a duração do processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na

legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

(...)

*Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.*

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **durante o processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Ou seja, os bens ou serviços consumidos enquanto perdurar o processo produtivo são considerados insumos, enquanto que os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado o processo produtivo, **"por mais que possam ser necessários à produção"**, não se enquadram no conceito de insumos.

Filio-me ao conceito de insumos acima esposado. Não basta que a despesa seja necessária ao processo produtivo: é fundamental que ela seja incorrida dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos com serviços aduaneiros, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da recorrente, como bem pontuou o i. relator, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas antes do período de duração do processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios aduaneiros ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com os limites espaço-temporais da produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento à pretensão da recorrente quanto à possibilidade de creditamento das despesas com serviços aduaneiros.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães