



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722973/2017-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.152 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente MONDELEZ BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO (ALC). APURAÇÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de devoluções de vendas à ZFM e a ALC, cujos adquirentes apuram as contribuições na sistemática cumulativa, inexistente direito a crédito nessas operações por falta de previsão legal autorizativa nesse sentido.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MANUTENÇÃO PREVENTIVA. EQUIPAMENTOS DE PESAGEM. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços utilizados em manutenção preventiva periódica nos equipamentos de pesagem, mas desde que observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. GÁS NATURAL. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo,

excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO (ALC). APURAÇÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de devoluções de vendas à ZFM e a ALC, cujos adquirentes apuram as contribuições na sistemática cumulativa, inexistente direito a crédito nessas operações por falta de previsão legal autorizativa nesse sentido.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MANUTENÇÃO PREVENTIVA. EQUIPAMENTOS DE PESAGEM. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços utilizados em manutenção preventiva periódica nos equipamentos de pesagem, mas desde que observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. GÁS NATURAL. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A apropriação de créditos na condição de ajustes de adição, operada a partir de interpretação da norma dada pelo sujeito passivo, ainda que relativa a aquisições sujeitas à alíquota zero ou com suspensão, não configura sonegação a exigir a qualificação da multa de ofício.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI INSTITUIDORA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o lançamento tributário amparado nos dados apurados em ação fiscal não infirmado com documentação hábil e idônea.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações; b) reverter as glosas de créditos relativas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), em relação aos quais o contribuinte deverá, se for o caso, apresentar demonstrativo de apuração, amparado na escrituração fiscal, bem como na documentação em que se lastreia; c) reverter as glosas relativas a equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, observados os demais requisitos da lei; d) reverter as glosas relativas ao material de embalagem consumido no processo produtivo, ainda que somente internamente às instalações da pessoa jurídica, mas desde que observados os demais requisitos da lei; e) reverter as glosas relativas aos serviços de manutenção preventiva periódica nos equipamentos de pesagem prestados pela empresa Toledo do Brasil Indústria de Balanças Ltda., mas desde que observados os demais requisitos legais; f) reverter as glosas relativas à aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições; g) admitir o aproveitamento dos créditos extemporâneos; e h) reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior. Ausente o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação manejada em contraposição à lavratura de autos de infração relativos às contribuições PIS e Cofins, não cumulativas, decorrentes de glosas de créditos cuja apropriação fora considerada indevida pela Fiscalização, tendo sido aplicada a multa qualificada em razão da burla dos mecanismos de verificação e validação, dada a escrituração de créditos como ajustes de adição e não como créditos básicos, bem como o creditamento de aquisições submetidas à alíquota zero.

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 38 a 157), identificaram-se glosas relativas a créditos não autorizados de forma expressa pela legislação, créditos decorrentes de aquisições de bens ou serviços não caracterizados como insumos e créditos não comprovados, glosas essas referentes a:

a) aquisições de produtos utilizados como matéria-prima na produção, aos quais a legislação de regência atribuiu alíquota zero ou regime de suspensão;

b) fretes em operações de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, indiferentemente de se tratar ou não de transporte de insumos, de produtos em elaboração ou de produtos acabados;

c) fretes relativos a transporte de bens para outras pessoas jurídicas que não se caracterizavam como operação de venda;

d) devoluções de mercadorias originadas da Zona Franca de Manaus (ZFM) e de Área de Livre Comércio (ALC);

e) “produtos de almoxarifado” (materiais de limpeza, ferramentas e equipamentos portáteis, uniformes e equipamentos de proteção individual e produtos gerais);

f) material de embalagem não aplicado diretamente no produto objeto de venda da empresa;

g) “manutenção da produção”;

h) “agência de temporários” (pesquisa e desenvolvimento, impostos, seguros e recursos humanos);

i) “água e esgotos”, “compra de hardware”, “correios, courries e malotes”, “despesas com limpeza da fábrica e armazém”, “despesas com remoção de lixo”, “despesas com viagem internacional/lavanderia”, “frota de veículos/custos administrativos”, “materiais de escritório”, “materiais diversos”, “material de limpeza”, serviços contratados para gerenciamento da folha de pagamento de terceiros e “serviços postais”;

j) “despesas de condomínios”, “aluguel de máquinas e equipamentos” (rateio entre vários centros de custos), “despesas com segurança”, “despesas de comunicação/telefone” e pallets;

k) “armazéns de terceiros/outras despesas”, “pallets alugados”, “armazenagem”, “custos de manuseio” e “recebimento manuseio e despacho” (não relacionados a operações de venda);

l) “combustíveis e lubrificantes” (gás natural);

m) “copa/cozinha/refeitório”, “despesas médicas com empregados”, “higiene e segurança do trabalho”, “material de segurança”, “transporte de funcionários” e “uniformes”;

n) “despesas com treinamento externo”, “despesas com consultoria”, “programas e softwares locais”, “serviços de auditoria” e “treinamento e desenvolvimento”;

o) “despesas com hardware/manutenção”, “equipamentos e mobílias de escritório”, “outros custos diversos”, “outros honorários profissionais com análises de laboratório”, “outros honorários profissionais de engenharia”, “serviços contratados/outros”, “serviços de terceiros”, “softwares” e “veículos/manutenção”;

p) “equipamentos e ferramentas pequenos”, “manutenção de fábrica”, “manutenção geral”, “reparos e manutenção/equipamentos de escritório”, “reparos e manutenção/ferramentas para caminhões”, “suprimentos consumidos” e “suprimentos consumidos no desenvolvimentos de embalagens”;

q) “reparos manutenção de prédios” e “reparos manutenção terrenos”;

r) “outros créditos”;

s) “créditos extemporâneos” (os créditos foram apropriados pela Fiscalização nos meses corretos);

t) “despesas de armazenagem na importação”;

u) fretes sem pagamento da contribuição;

v) aproveitamento em duplicidade de créditos;

w) despesas e encargos incorridos por força de acordo coletivo de trabalho ou imposição legal;

x) “despesas gerais” (“Vigilância, segurança”, “Assessoria e consultoria - Tang Knowlegde Workskop”, “Treinamentos”, “Serviços de pesquisas e desenvolvimento – QDA consum. multi categorias”, “Mão de Obra – Fábrica”, “Fisioterapia”, “Serviço de treinamento - Análise descritiva quantitativa”, “Consultoria NR10 - Revisão de Proposta”, “ Serviços de assistência social – Aprendizizes”, “Reprografia, microfilmagem e digitalização – Impressão” e “kit de emergência médio em balde 75 l”);

y) dispêndios sem comprovação identificados como “Execução de Obra - Adequação civil”, “Reparação, conservação e reforma de edifícios”, “Execução de Obra Proposição de Studio”, “Instalação e montagem de aparelhos - Portas de acesso a sala de Baterias”, “Software – InfinityQS”, “Suporte técnico em informática - Desenvolvimento de sistema”, “despesa com importação” e “locação de equipamentos”;

z) “Ativo Best Work” (crédito apropriado como insumo, sendo que deveria ter sido via depreciação).

Cientificado das autuações, o contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 453 a 516) alegando, aqui apresentado de forma sintética, o seguinte:

1) glosas indevidas de créditos, sem prova ou ignorando-se a natureza dos insumos (glosas de créditos com base em presunções);

2) segundo a Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições não está sujeita a nenhuma restrição quanto à tomada de créditos;

3) as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram a possibilidade de tomada de créditos relativamente aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme disposição do art. 3.º;

4) inexistente direito a crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, sendo que, havendo incidência das contribuições na revenda, o creditamento é legítimo;

5) a alíquota zero é uma das modalidades de isenção, assim, nos termos do § 2.º do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, não há vedação ao direito de crédito se os insumos sujeitos à alíquota zero forem utilizados na fabricação de bens sujeitos à tributação das contribuições;

6) o conceito de insumo não pode ser visto à luz específica de sua vinculação direta com o produto, devendo ser construído de modo a adequar-se à grandeza tributada pelas contribuições em foco, sendo que todos os custos e despesas necessárias à obtenção de receita decorrente da venda de mercadorias devem compor a base de cálculo do crédito, nos termos do § 7.º do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003;

7) as despesas com fretes compõem o custo do produto, tendo sido tributadas pelo prestador do serviço e reconhecido como tal;

8) os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados e acabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda;

9) não foi realizada qualquer verificação efetiva da natureza dos transportes, optando a autoridade fiscal pela glosa pura e simples de tais créditos sem adentrar na relevância desse custo para o processo produtivo e posterior comercialização dos produtos elaborados, motivo pelo qual deve ser determinado, no mínimo, a baixa dos autos para realização de diligência;

10) direito ao crédito nas devoluções de mercadorias de clientes situados em áreas de livre comércio ou na Zona Franca de Manaus (ZFM), expressamente previsto no art. 3.º, incisos I a X, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que não pode ser reduzido por atos infralegais, direito esse que remanesce mesmo quando a saída não sofre incidência das contribuições (isenção, alíquota zero e outros equivalentes, como a redução de base de cálculo), ao amparo do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e do art. 16 da Lei n.º 11.116/2005;

11) direito a créditos de itens empregados/consumidos na produção ou inventariados como almoxarifado, pois referidas aquisições se prestaram a impulsionar e suportar o exercício da atividade-fim do contribuinte;

12) não é possível impedir a utilização do crédito extemporâneo em razão do contribuinte não ter realizado a retificação dos Dacons e das EFD-Contribuições, visto que não há determinação legal expressa que exija a adoção destes procedimentos;

13) não há comprovação do dolo ou da má-fé para se configurar a sonegação, sendo óbvio que a utilização de certo procedimento não é suficiente para imputação das infrações contidas no presente auto de infração (multa qualificada), o que fere o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) considerou improcedente a Impugnação, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. Deve ser afastada a alegação de que faltaria motivação ao lançamento do crédito tributário, tendo em vista que a leitura dos autos de infração e seus anexos permite constatar os fundamentos do procedimento fiscal.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. HIPÓTESES. As hipóteses para a apuração de créditos são apenas aquelas previstas nos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

INSUMO. CONCEITO. É todo produto utilizado na fabricação ou produção de bens, adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU REGIME DE SUSPENSÃO. A aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou regime de suspensão não dá ao adquirente direito à apuração de créditos.

FRETE. Somente despesas com frete na venda podem originar direito à apuração de crédito. O valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumo também deve originar crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

Deve ser afastada a alegação de que faltaria motivação ao lançamento do crédito tributário, tendo em vista que a leitura dos autos de infração e seus anexos permite constatar os fundamentos do procedimento fiscal.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. HIPÓTESES. As hipóteses para a apuração de créditos são apenas aquelas previstas nos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

INSUMO. CONCEITO. É todo produto utilizado na fabricação ou produção de bens, adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU REGIME DE SUSPENSÃO. A aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou regime de suspensão não dá ao adquirente direito à apuração de créditos.

FRETE. Somente despesas com frete na venda podem originar direito à apuração de crédito. O valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumo também deve originar crédito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Quanto à qualificação da multa de ofício, o julgador de primeira instância argumentou que, tendo o contribuinte se amparado em Parecer elaborado por advogados (e-fls. 517 a 525), ele tinha plena consciência de que estava apurando crédito relativo à aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou com suspensão, sendo conhecedor do dispositivo legal que vedava a apuração desses créditos e dos riscos inerentes a tal conduta.

Destacou-se, também, a prática por ele adotada de registrar os dispêndios como ajustes de adições de créditos ao invés de créditos básicos, prática essa que inviabilizava a utilização dos mecanismos de verificação e validação do PVA (Programa de Validação e Assinatura da EFD-Contribuições).

Ressaltou, ainda, o julgador de piso que o contribuinte, em sua impugnação, não apontou decisões judiciais favoráveis a sua tese de que a aquisição de insumos com alíquota zero ou com suspensão dava direito a crédito, tendo feito referência a uma única decisão administrativa (acórdão CARF nº 3402-002.361) que veio a ser reformada pelo acórdão nº 9303-004.343 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Cientificado da decisão da DRJ em 04/10/2018 (e-fl. 641), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 05/11/2018 (e-fl. 643) e requereu a reforma total do acórdão de primeira instância, repisando os argumentos de defesa, sendo arguido que a 1ª instância equivocara-se na interpretação restritiva do conceito de insumos, tendo em vista decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que julgou ilegais as instruções normativas nas quais se basearam a repartição de origem e a DRJ, bem como a Nota SEI nº 63/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Junto ao recurso voluntário, o contribuinte carrou aos autos cópias de fotografias do parque fabril, de peças aplicadas no processo produtivo e de contratos de manutenção preventiva de equipamentos de pesagem e de cessão de equipamentos (e-fls. 746 a 804).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração da Cofins e da Contribuição para o PIS decorrentes da glosa de dispêndios com mercadorias e serviços que haviam sido utilizados pelo Recorrente como origem de créditos das contribuições não cumulativas e que foram desconsiderados pela Fiscalização em razão da falta de previsão legal expressa, por não se subsumir ao conceito de insumos ou por falta de comprovação.

Aplicou-se a multa qualificada em razão da alegada burla dos mecanismos de verificação e validação, dada a escrituração de créditos como ajustes de adição e não como créditos básicos, relativos a aquisições submetidas à alíquota zero.

De acordo com o objeto identificado no Contrato Social, o Recorrente é, basicamente, produtor, distribuidor, vendedor, exportador e importador de chocolates, bombons, balas, chicletes e caramelos, dentre outros produtos similares, bem como de insumos, equipamentos e vasilhames aplicados em sua produção.

Preliminarmente, o Recorrente alega a inexistência de prova material da infração a ele imputada e requer, em prol do princípio da verdade material, a conversão do julgamento em diligência “para verificação da essencialidade e relevância das despesas, que justificam o reconhecimento do direito de crédito da Recorrente, sob pena de nulidade do processo administrativo, em razão do cerceamento do direito de defesa da Recorrente” (e-fl. 653).

No mérito, o Recorrente desenvolve sua defesa a partir da premissa adotada pela DRJ, considerada por ele equivocada, quanto ao conceito restritivo de insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições (PIS/Cofins), conceito esse amparado nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, em face do entendimento, baseado em critérios de relevância e essencialidade, já externado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp n.º 1.221.170 e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

No Recurso Voluntário, o Recorrente se contrapõe às seguintes matérias, a maioria relativa a glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ:

- a) aquisições de insumos submetidos à alíquota zero;
- b) fretes alheios a operações de vendas;
- c) devoluções de mercadorias de clientes situados em áreas de livre comércio ou na Zona Franca de Manaus (ZFM);
- d) itens empregados ou consumidos na produção ou inventariados como almoxarifado (uniformes e EPI - Equipamentos de Proteção Individual, material utilizado na identificação e individualização de embalagens, material de manutenção utilizado para reparo e/ou conservação de maquinário, controle de qualidade efetuado por empresa especializada, alugueis, alugueis de máquinas e equipamentos, armazenagem, combustíveis e lubrificantes e programas e softwares da fábrica);
- e) créditos apropriados extemporaneamente;
- f) impossibilidade de aplicação de multa qualificada (inexistência de comprovação de dolo ou má-fé);

g) irrazoabilidade, desproporcionalidade e abusividade na aplicação das multas e inexigibilidade das multas aplicadas por ofensa ao princípio do não confisco.

Registre-se, neste ponto, que, independentemente do rol mais amplo de matérias apreciadas na repartição de origem (ver itens “a” a “z” do relatório supra), a análise nesta instância se restringirá às matérias contestadas pelo Recorrente, acima identificadas, que correspondem, em quase sua totalidade, às matérias que compuseram a Impugnação.

Outra questão a destacar é que, diferentemente do apontado pela DRJ, considero que, independentemente da generalidade dos argumentos de defesa do contribuinte encetados em sua Impugnação, eles serão aqui considerados aptos à formação da lide e, uma vez repetidos em sede de recurso, serão aqui apreciados.

I. Preliminares. Inexistência de prova material da infração. Conversão do julgamento em diligência.

Conforme acima apontado, o Recorrente alega a inexistência de prova material da infração a ele imputada e requer, em prol do princípio da verdade material, a conversão do julgamento em diligência “para verificação da essencialidade e relevância das despesas, que justificam o reconhecimento do direito de crédito da Recorrente, sob pena de nulidade do processo administrativo, em razão do cerceamento do direito de defesa da Recorrente” (e-fl. 653).

Quanto à questão relativa à necessária verificação da essencialidade e da relevância dos bens e serviços adquiridos e aplicados na produção, trata-se de matéria já consolidada judicial e administrativamente (REsp nº 1.221.170, Nota SEI 63/18 da PGFN e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018), não se vislumbrando necessidade de, para sua observância, se converter os presentes autos em diligência, conforme se verá durante a apreciação do mérito.

No que tange à alegação de inexistência de prova material da infração, deve-se, de pronto, rejeitá-la, pois, conforme se verá na sequência, a Fiscalização pautou seu trabalho nos dados constantes dos arquivos da Receita Federal, da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e das respostas do próprio Recorrente a inúmeras intimações e reintimações.

Vejam-se, exemplificativamente, os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal:

15. A empresa reconheceu e apropriou créditos de Cofins e de PIS em sua **EFD-Contribuições**, como ajuste de adição de créditos tipo 5 (Ajuste oriundo de outras situações), nos períodos de julho/2013 a dezembro/2015 a título de matéria prima utilizada na produção.

16. Inicialmente **instada mediante TIF a apresentar elementos de comprovação do crédito pleiteado**, a MONDELEZ traz os seguintes arquivos digitais com demonstrativos e relação das operações/documentos que sustentariam os cálculos desta sua pretensão.

- "ok 2013 - Ajuste 5 – Material Prima utilizada na produção.xlsx",

- "2014 - Ajuste 5 – Matéria Prima Utilizada na Produção.xlsx", e

- "2015 - Ajuste 5 – Matéria Prima Utilizada na Produção.xlsx"; 17. Verificadas inconsistências em alguns períodos quanto às informações nesses arquivos, foram estas apresentadas à empresa para esclarecimentos, mediante Termo de

Constatação e de Intimação Fiscal n. 01 (TCIF 01), tendo como resposta a apresentação de novo arquivo digital "2015 - Ajuste 5 – Matéria Prima Utilizada na Produção.xlsx" para AC 2015.

18. Os valores consolidados anuais das contribuições decorrentes de tais créditos pleiteados em ajuste, conforme informado pela empresa, estão abaixo sumarizados para fins de conferência: (...)

19. Analisando-se tais informações, observa-se que os créditos descontados nesse ajuste se referem a aquisições de produtos utilizados como matéria prima na produção, aos quais a legislação de regência atribuiu alíquota reduzida a zero ou regime de suspensão.

20. Os produtos adquiridos como matéria prima, seus respectivos NCM e bases legais de não pagamentos de PIS/Cofins são os seguintes: (...)

21. Tal relação foi apresentada à empresa para sua manifestação mediante Termo de Constatação e de Intimação Fiscal n. 03 (TCIF 03), ao que responde: “A ora manifestante informa que está correta a relação entre os itens e as classificações NCM apontadas na intimação”. No mesmo TCIF 03 foi também apresentado à fiscalizada os totais anuais das contribuições PIS/Cofins descontados como ajustes de créditos.

22. Destacando-se na redação do TCIF 03 a situação de alíquota zero e regime de suspensão para os produtos adquiridos como matéria prima, nos totais indicados, constou **intimação à empresa para que indicasse as respectivas bases legais sustentadoras da apropriação de crédito de PIS/Cofins de tais aquisições**, nessas condições de não pagamento de contribuições. Como resposta, a empresa informa: “**A companhia baseia a apropriação dos referidos créditos com base no Art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, concomitantemente com o § 2º do mesmo artigo em especial naquilo disposto no teor no inciso II**”. (e-fls. 45 a 46 – g.n.)

Da transcrição acima, cujo procedimento adotado pela Fiscalização foi replicado nas demais verificações fiscais que antecederam a lavratura dos autos de infração, é possível verificar que, antes de proceder ao lançamento de ofício, a Fiscalização consultou a escrituração digital do contribuinte, intimando-o na sequência para apresentar os elementos de comprovação do crédito pleiteado.

De posse dos dados e documentos fornecidos pelo interessado, a Fiscalização os consolidou e analisou, segundo sua interpretação da legislação de regência, levando à apreciação do Recorrente as suas constatações, franqueando-lhe mais uma vez manifestação quanto aos resultados consolidados.

Solicitou-se, ainda, ao contribuinte que identificasse o fundamento legal do crédito apropriado, tendo ele informado em relação a um dos créditos, conforme se verá em outro item deste voto, o dispositivo legal que, ao invés de sustentar sua tese, a contraria.

Esse procedimento da Fiscalização, conforme já dito, se repetiu nas demais análises, tendo sido oferecido ao ora Recorrente inúmeras oportunidades para se pronunciar e de carrear aos autos informações e documentos que pudessem sustentar sua defesa, o que não significava, logicamente, que a Fiscalização deveria aceitar de forma incontestada a interpretação própria da norma jurídica por ele defendida.

Além de ter havido, neste caso, uma ampla fase investigativa que antecedeu a autuação, o Processo Administrativo Fiscal (PAF) prevê inúmeros recursos para que o sujeito passivo possa se pronunciar e, dependendo do momento processual, carrear aos autos as provas

de suas alegações, como, por exemplo, a Impugnação, o Recurso Voluntário, os Embargos de Declaração, o Recurso Especial, as contrarrazões, o agravo etc.

Até o presente momento, portanto, o Recorrente já teve mais de quatro oportunidades para se manifestar nos autos (intimação, reintimação, Impugnação e Recurso Voluntário), com total liberdade de produção de provas, não se podendo vislumbrar um mínimo resquício de embaraço à ampla defesa e ao contraditório.

O Recorrente pauta sua defesa, nas diferentes instâncias administrativas, precipuamente, no conceito de insumos por ele reconhecido e em decisões judiciais e administrativas, tendo trazido aos autos, além dos documentos já apreciados pela Fiscalização, somente fotos de seu ambiente produtivo, além de um parecer elaborado por advogados para sustentar a tese por ele defendida.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento e, mesmo considerando o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, nos casos da espécie ao ora analisado, os créditos glosados foram amplamente discutidos no procedimento fiscal, com análise da escrituração contábil-fiscal da pessoa jurídica, bem como da documentação fiscal que a embasa, tendo sido oportunizado ao interessado, repita-se, inúmeros momentos para infirmar ou corroborar as conclusões da Fiscalização.

Nesse contexto, afastam-se as preliminares arguidas.

II. Mérito.

Antes de se adentrar no mérito das matérias controvertidas, mister reproduzir o conceito de insumos adotado neste voto, que se alinha ao entendimento externado no REsp nº 1.221.170, na Nota SEI 63/18 da PGFN e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

II.1. Não cumulatividade das contribuições. Conceito de insumo.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no recebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”¹.

Como leciona Marco Aurélio Greco², ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

¹ ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

A Lei 10.833/2003 disciplina a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins, aplicável em sua maior parte à Contribuição para o PIS por força do seu art. 15, nos seguintes termos:

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

(...)

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 - 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)

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

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)

§ 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) (Produção de efeitos)

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) (Vigência)

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com base no conceito de insumo acima abordado, passa-se à análise dos diferentes itens glosados pela Fiscalização.

II.2. Crédito. Aquisições de insumos submetidos à alíquota zero ou com suspensão.

Quanto a esse item, a Fiscalização, reportando-se ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, se expressa da seguinte forma: “o § 2º, inciso II, do mesmo artigo

3º, é claro ao vedar o direito ao crédito quando os bens adquiridos não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições” (e-fl. 46).

Consignou, ainda, a Fiscalização que, pela “leitura do dispositivo legal citado verifica-se que as empresas, quando adquirem os bens (utilizados como insumos) tributados com alíquota zero ou sob regime de suspensão tributária, não podem creditar-se nos referidos valores de insumos, ainda que os produtos com eles fabricados sejam tributados e estejam sujeitos à incidência das contribuições ao PIS e Cofins ou ainda, não gozem de nenhum benefício na sua saída” (e-fl. 47).

O Recorrente contra-argumenta que somente não haverá direito a crédito na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero quando eles forem aplicados na produção de bens e serviços não tributados (alíquota zero, isenção ou não incidência), sendo que, havendo incidência das contribuições na revenda, o creditamento é legítimo.

Contudo, conforme já havia destacado a Fiscalização e a DRJ, essa regra vale apenas para as hipóteses de isenção, conforme se verifica do referido dispositivo, *verbis*:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.** (g.n.)

A lei é clara, a exceção ao não creditamento na aquisição de bens e serviços em que inexistente pagamento se restringe àqueles bens e serviços isentos aplicados na produção ou em revenda tributada.

Verifica-se que o mesmo dispositivo discrimina a isenção das outras figuras exonerativas (alíquota zero e não incidência), reduzindo a possibilidade de crédito nas aquisições de bens e serviços isentos quando deles não resultarem produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação.

Se o termo isenção abarcasse a alíquota zero, não haveria necessidade de se discriminar a alíquota zero nas hipóteses de revenda e de produção. Além disso, o termo “esse último”, referindo-se à isenção, torna patente que ali se está restringindo a hipótese normativa que será formulada na sequência às aquisições de bens e serviços isentos.

Não existem palavras inúteis na lei, ainda mais quando a norma jurídica explicita o comando de forma destacada.

O Recorrente insiste que a alíquota zero equipara-se à isenção, pois, segundo ele, tanto uma quanto a outra configuram-se regra de estrutura em que se restringe a incidência do critério quantitativo.

Contudo, a meu ver, esse entendimento não se sustenta, pois se trata de duas figuras exonerativas distintas, com aplicação em momentos distintos e estruturas diversas.

Enquanto a isenção decorre de lei que exclui da hipótese de incidência tributária determinados fatos, situações ou pessoas, a alíquota zero é estipulada em ato normativo administrativo que apenas reduz a alíquota aplicável sem alterar, contudo, a hipótese de incidência que remanesce na lei em sua íntegra.

Tanto a outorga de isenção quanto a sua revogação encontram-se vinculadas, necessariamente, ao princípio da legalidade, não se admitindo modificações arbitrárias que violem o princípio da segurança jurídica, dado que o reconhecimento de uma isenção passa a compor o estatuto jurídico dos sujeitos por ela alcançados, devendo ser observado, inclusive, o princípio da anterioridade.

A isenção concorre na composição da norma jurídica delimitando as hipóteses de incidência tributária, similarmente com o que ocorre com a imunidade que, por seu turno, delimita negativamente a competência tributária prevista na Constituição.

Quanto à alíquota zero, ela pode ser definida pelo Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, como medida de intervenção em determinados setores socioeconômicos, em face do caráter extrafiscal de determinadas exações, em relação às quais não se exige a observância do princípio da anterioridade.

Repita-se, a isenção exclui da norma instituidora do tributo determinadas situações, sobre as quais a norma de incidência não atuará, enquanto a alíquota zero se restringe ao elemento quantitativo do dever tributário, dever esse que remanesce íntegro na lei, inobstante o mesmo resultado exonerativo de ambas as figuras.

Logo, se as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 fazem referência especificamente à isenção no art. 3º, § 2º, inciso II, é porque, naquela parte do dispositivo, o comando se destina apenas a essa figura exonerativa. O próprio dispositivo, *in fine*, conforme já dito, distingue as figuras da isenção, da alíquota zero e da não incidência.

Portanto, inexistente razão ao Recorrente, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

II.3. Crédito. Fretes alheios a operações de vendas.

Quanto a este item, a Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 51 a 53) que o contribuinte fora intimado mais de uma vez para demonstrar e comprovar os créditos sob comento (fretes alheios a operações de vendas), precipuamente em razão do fato de que os dispêndios respectivos encontravam-se informados na escrituração digital como “ajustes de adição” e não como insumos básicos.

Não tendo o contribuinte comprovado que as despesas com fretes se referiam a operações de vendas, cujo desconto de crédito encontrava-se autorizado no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003³, a Fiscalização decidiu por sua glosa integral, reconstituindo as bases de cálculos das contribuições.

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

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

Consta do TVF que tais dispêndios com fretes se referiam a operações de transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, indiferentemente de se tratar de transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados, e a algumas operações marginais de fretes para outras empresas (armazéns gerais), em relação as quais a lei não previu hipótese de creditamento.

O Recorrente argumenta que referidos fretes compõem seu custo de produção, cujas aquisições foram tributadas pelas contribuições, sendo cabível a sua dedução a título de créditos, conforme jurisprudência pacífica do CARF.

Há que se destacar que a Fiscalização informou que o Recorrente apresentara “cópias digitais dos conhecimentos de transporte representativos das operações de fretes destacadas na amostra” (e-fl. 52), tendo sido afirmado que tais operações se referiam ao transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para outras empresas (como empresas de armazéns gerais), que também não se entende tratar-se de fretes na operação de venda, pois poderiam ser perfeitamente escrituradas como créditos básicos, e não como ajustes” (e-fl. 52).

Nesse sentido, tendo em vista jurisprudência já assentada nesta Turma e considerando o conceito de insumos acima abordado, conclui-se pela necessidade de reversão de tais glosas por se tratar de operações que se inserem no contexto do processo produtivo do Recorrente, cuja produção envolve a participação de diferentes estabelecimentos e de outras pessoa jurídicas, mas desde que atendidos os demais requisitos legais de creditamento.

II.4. Crédito. Devoluções de mercadorias de clientes situados em Áreas de Livre Comércio (ALC) ou na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Em relação a essa matéria, a Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 53 a 55) que o contribuinte fora intimado mais de uma vez para demonstrar e comprovar os créditos sob comento, precipuamente em razão do fato de que os dispêndios respectivos encontravam-se informados na escrituração digital como “ajustes de adição” e não como insumos básicos.

Segundo a Fiscalização, as devoluções de mercadorias originadas da Zona Franca de Manaus (ZFM) e de Área de Livre Comércio (ALC) pressupunham vendas anteriores a clientes lá estabelecidos, vendas essas realizadas, geralmente, à alíquota zero das contribuições (art. 2º da Lei nº 10.996/2004⁴), encontrando-se, a princípio, vedado o aproveitamento do crédito na devolução (§ 2º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004⁵).

Após analisar os documentos e as informações fornecidos pelo contribuinte, a Fiscalização acatou parcialmente o pleito de créditos de ajuste, efetuando a glosa dos créditos apenas para as empresas situadas na ZFM e ALC que não se enquadravam no critério de

⁴ Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

⁵ § 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

apuração pelo regime da não cumulatividade, em conformidade com o § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004⁶.

Portanto, ao final, foram efetuadas glosas de créditos nas devoluções somente em relação às vendas cujos destinatários na ZFM e na ALC apuravam as contribuições no regime cumulativo e cujas aquisições se submetiam à alíquota zero.

O Recorrente, por seu turno, argumenta que “mesmo quando o contribuinte realiza operações amparadas por benefícios fiscais, os quais tenham o condão de reduzir o valor do débito de PIS/COFINS, não poderá haver restrição à manutenção e utilização desses créditos acumulados, por se tratar de devolução dos acúmulos de tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia plurifásica” (e-fl. 677).

Ainda segundo o Recorrente, a “manutenção e o aproveitamento desses créditos, mesmo quando a saída não sofre incidência das contribuições (isenção, alíquota-zero e outros equivalentes, como a redução de base de cálculo), ao amparo do artigo 17 da Lei 11.033/2004 e do artigo 16 da Lei 11.116/2005, concorrem para a plena realização do princípio da não cumulatividade, pela garantia do direito subjetivo ao crédito decorrente das operações tributadas na entrada” (e-fl. 678).

Aqui, deve-se destacar, de pronto, que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 referenciado pelo Recorrente cuida da manutenção dos créditos das contribuições decorrentes das aquisições de bens e serviços aplicados na produção, devidamente tributadas, cujas saídas (vendas) são desoneradas, não havendo correspondência com a matéria sobre a qual se controverte nos autos (devoluções de vendas não tributadas).

Ora, quando das vendas à ZFM e à ALC para empresas que apuram as contribuições na sistemática cumulativa, vendas essas não tributadas (alíquota zero), o contribuinte já havia mantido os créditos relativos aos insumos aplicados na produção, não se vislumbrando, por conseguinte, possibilidade de novo creditamento quando da devolução, pois se assim fosse, estar-se-ia diante de enriquecimento ilícito, pois que o interessado estaria a se creditar em duplicidade.

Além disso, conforme já dito, a Fiscalização, com base no § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, reconheceu o direito a crédito nas devoluções de vendas de pessoas jurídicas domiciliadas na ZFM e em ALC que apuram as contribuições na sistemática não cumulativa, tendo glosado apenas as devoluções de empresas mantidas no regime cumulativo, devoluções essas, portanto, em que inexistia crédito da contribuição embutido no preço, dado tratar-se de tributação definitiva, além de se encontrar expressamente vedado em lei (§ 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

Logo, mantém-se a ação fiscal quanto a este item.

II.5. Crédito. Bens empregados ou consumidos na produção ou inventariados como almoxarifado.

⁶ § 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3o. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

Este item, conforme consta do Recurso Voluntário, se refere a (i) material de manutenção utilizado para reparo e/ou conservação de maquinário, (ii) uniformes e EPI - Equipamentos de Proteção Individual, (iii) material utilizado na identificação e individualização de embalagens, (iv) controle de qualidade efetuado por empresa especializada, (v) aluguéis de imóveis, (vi) aluguéis de máquinas e equipamentos, (vii) armazenagem, (viii) combustíveis e lubrificantes e (ix) programas e softwares da fábrica.

Segundo a Fiscalização, referidos créditos também haviam sido escriturados indevidamente como adição e não como crédito básico, o que dificultava o cruzamento eletrônico de dados, exigindo, por conseguinte, uma análise individualizada dos itens envolvidos.

II.5.1. Material de manutenção de máquinas e equipamentos.

Quanto ao material de manutenção utilizado no reparo ou na conservação de maquinário, a Fiscalização concluiu nos seguintes termos:

Das informações apresentadas, ditas de almoxarifado, a Fiscalização verificou compor-se, parcialmente, de **peças e partes de reposição plenamente identificadas como de aplicação em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo do bem destinado à venda**, segundo se depreende da descrição dos itens. Conforme já assentado no subitem “A” precedente no presente TERMO, geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos na modalidade aquisição de insumos, as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda, desde que não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado da empresa, não repercutindo assim em aumento, superior a um ano, de vida útil do bem. Portanto, **parte do pleito de ajuste se mostrou aderente ao conceito normativo de insumo e passível de acatamento quanto a créditos da não-cumulatividade**, o que se fez. (e-fl. 57 – g.n.)

Com base no trecho acima transcrito, destaca-se, de pronto, que as partes e peças foram aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, tendo a Fiscalização acatado o direito a crédito somente em relação aos itens que sofreram desgaste ou dano durante o processo produtivo, em conformidade com o conceito de insumos por ela adotado.

Contudo, considerando o conceito de insumos adotado neste voto e tendo em vista não haver dúvida de que se trata de itens aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, os créditos respectivos devem ser reconhecidos em sua totalidade, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), em relação aos quais o contribuinte deverá, se for o caso, apresentar demonstrativo de apuração, amparado na escrituração fiscal, bem como na documentação em que se lastreia.

II.5.2. Uniformes e EPI.

Quanto aos Uniformes e EPI (Equipamentos de Proteção Individual), identificados como “aventais, botas, papel toalha, macacões, máscaras, óculos de segurança, protetores auricular/barba/respiração, sabonetes, sapatos de segurança, toucas descartáveis, entre

outros”, concluiu a Fiscalização que, “por óbvio”, não se tratava de “insumos produtivos, na acepção normativa, a justificar creditamento para PIS e Cofins”, pois não se estava diante de empresa que explorasse as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

O Recorrente argui que “o uniforme (indumentária) e os equipamentos de proteção individual são de uso obrigatório dos funcionários, sob o ponto de vista sanitário, garantindo a higiene indispensável ao manuseio dos produtos, de modo a assegurar a qualidade do mesmo” (e-fl. 680) e traz aos autos fotos dos uniformes utilizados no processo produtivo.

Nesse contexto, por se estar diante de uma empresa produtora de bens destinados ao consumo humano, em cujo processo produtivo devem-se observar as normas sanitárias, e considerando a jurisprudência desta Turma, concluo pelo direito à dedução de créditos quanto a esses itens, com a ressalva da necessária observância dos demais requisitos legais ao creditamento.

II.5.3. Material de embalagem.

No que se refere ao “material utilizado na identificação e individualização de embalagens” (etiquetas de amostra, “hot melt cleaning”, e tintas/cartucho/frasco), a Fiscalização concluiu pela inexistência de autorização legal à dedução de créditos, dada a “ausência de comprovação inequívoca de emprego diretamente no produto objeto de venda da empresa”, tratando-se de “material para identificação de embalagens provavelmente de uso interno da empresa, no trânsito de materiais” (e-fl. 60).

O Recorrente se defende, arguindo que “as embalagens para transporte também podem ser consideradas como insumos do processo produtivo, na medida em que sua finalidade é deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado” (e-fl. 682), em conformidade com jurisprudência do CARF.

Aqui, também, deve-se dar razão do Recorrente, pois, na movimentação de insumos e de produtos finais, ainda que internamente à fábrica, bem como em seu controle, deve-se ter o cuidado de se conservá-los e protegê-los contra agentes externos, muitos deles patogênicos, dado tratar-se, conforme já dito, de produção voltada ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos legais.

II.5.4. Controle de qualidade efetuado por empresa especializada.

Segundo a Fiscalização, referido controle encontrava-se registrado como “Agência de temporários”, abrangendo dispêndios relativos a “pesquisa e desenvolvimento”, “impostos e seguros” e “RH industrial”, sendo que, por não se configurarem insumos foram todos glosados.

No Recurso Voluntário, o Recorrente informa que “celebrou contratos com a empresa ECOLAB, cujo objeto se refere ao controle de qualidade dos ambientes e controle de pragas” e também “com a empresa Toledo do Brasil, empresa de medição industrial e balanças de precisão, as quais são utilizadas nas linhas de produção e nos laboratórios de qualidade”, restando “evidente a relevância e essencialidade dos serviços de controle de qualidade para o processo produtivo da Recorrente, na medida em que sem tais serviços, haveria perda

significativa de qualidade e até mesmo a impossibilidade de produção das mercadorias” (e-fl. 691).

Junto ao recurso, o Recorrente carrou aos autos cópia de um contrato celebrado em 10 de setembro de 2015 com a empresa Toledo do Brasil Indústria de Balanças Ltda. (e-fls. 760 a 799), cujo objeto era a prestação de serviços de manutenção preventiva periódica nos equipamentos de pesagem. Em planilha elaborada pela Fiscalização (e-fl. 64), consta que o contribuinte havia declarado tal dispêndio somente em 2015, encontrando-se, portanto, tal informação em consonância com a data de celebração do contrato.

Em relação ao alegado contrato celebrado com a empresa Ecolab, a cópia trazida aos autos pelo Recorrente, sem qualquer assinatura, se refere à cessão de um equipamento e não ao “controle de qualidade dos ambientes e controle de pragas” informados no recurso, não se prestando, portanto, a servir como prova.

Considerando que a atividade de pesagem prestada pela empresa Toledo do Brasil é consentânea com o processo produtivo do Recorrente, deve-se acolher o direito a crédito somente desse dispêndio, mas desde que observados os demais requisitos legais.

II.5.5. Aluguéis de imóveis.

Sobre essa rubrica, a Fiscalização assim se pronunciou:

107. São todos dispêndios informados pela empresa como de **aluguéis. As Leis nº 10.637, de 2002, e a nº 10.833, de 2003, permitem o creditamento das despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.**

108. Analisando-se os lançamentos contábeis na conta “33210100 - ALUGUEIS E CONDOMINIOS” **não é possível segregar-se as taxas de condomínio dos efetivos pagamentos de aluguéis.** As despesas de condomínio não se confundem com os aluguéis pagos. Embora despesas relativas ao imóvel locado, não se relacionam com o pagamento do aluguel em si. Inexistindo previsão legal expressa para desconto de créditos de despesas de condomínio (como há para aluguéis), não há como proceder-se a interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente. Sobre as justificativas para creditamento, a MONDELEZ esclarece *“Tratam-se de despesas relativas a alugueis de prédios utilizados efetivamente nas atividades da empresa”*, nada citando sobre taxas condominiais, embora a designação da conta contábil assim indique.

109. Ainda, essa conta contábil 33210100 apresenta **lançamentos que sugerem tratar-se de rateio entre vários centros de custo, e não do lançamento efetivo pelo pagamento dos dispêndios de aluguéis.** Não se trata, assim, de demonstração hábil o suficiente a comprovar o direito da empresa a creditar-se de aluguéis. A comprovação adequada far-se-ia com a apresentação dos **lançamentos contábeis** específicos dos pagamentos dos aluguéis, dos **contratos de locação**, e eventualmente dos **documentos efetivos dos pagamentos**, para cada mês incorrido.

110. Há, também a possibilidade, ante a insuficiente comprovação de seu direito, de que a empresa possa já ter-se aproveitado de créditos dessas mesmas despesas de aluguéis como créditos básicos, pois nas EFD-Contribuições dos mesmos períodos, a MONDELEZ **se aproveita de créditos básicos sobre despesas de aluguéis de prédios.** (e-fls. 67 a 68 – g.n.)

Verifica-se no excerto supra que a Fiscalização, mesmo tendo intimado o contribuinte para prestar esclarecimentos, decidiu pela glosa de tal rubrica em razão dos seguintes fatos:

a) inobstante haver previsão legal de creditamento das despesas de aluguel de imóvel, no presente caso, os valores devidos a título de aluguel encontravam-se escriturados juntamente com valores de taxas de condomínio, não tendo o contribuinte segregado tais dispêndios, com vistas a permitir os cálculos devidos;

b) não foram apresentados os lançamentos contábeis respectivos, nem contratos de locação ou documentos de pagamentos;

c) houve também escrituração de créditos básicos relativos a aluguéis de prédios que poderiam estar sendo aproveitados em duplicidade nessa rubrica.

A defesa do Recorrente se restringiu ao seguinte:

E) Aluguéis

No que concerne às despesas com aluguéis de imóveis, apesar da expressa previsão legal para creditamento das contribuições sobre tais dispêndios, a Autoridade Fiscal entendeu que haveriam despesas de condomínio contabilizadas na conta “Aluguéis e Condomínios”.

Desse modo, considerando a suposta impossibilidade de segregação de tais gastos, bem como a suposta falta de documentos que comprovem a realização de tais despesas, houve a glosa fiscal, a qual foi mantida pela DRJ sob os mesmos fundamentos.

Ocorre que dos documentos que foram apresentados no curso da fiscalização, resta evidente que a Recorrente incorreu em tais gastos, não havendo qualquer justificativa razoável para que a fiscalização desconsiderasse as informações declaradas pela contribuinte e refletidas em sua contabilidade.

Neste aspecto, a Recorrente juntou, além das informações acerca dos registros contábeis, todos os contratos de aluguéis pertinentes, os quais não foram examinados. Portanto, deve ser afastada a glosa dos créditos sobre as despesas com aluguéis, na medida em que as mesmas foram devidamente comprovadas. (e-fls. 686)

Alega o Recorrente que apresentara à Fiscalização todos os contratos de aluguel de imóveis, que não foram por ela examinados, informação essa que contradiz totalmente a afirmação da Fiscalização de que “a comprovação adequada far-se-ia com a apresentação dos lançamentos contábeis específicos dos pagamentos dos aluguéis, dos contratos de locação, e eventualmente dos documentos efetivos dos pagamentos, para cada mês incorrido” (e-fl. 68).

Registre-se que, diferentemente do que fizera em relação aos serviços de controle de qualidade, o Recorrente não trouxe aos autos os referidos contratos de locação e nenhum outro documento que pudesse ser interpretado como início de prova.

Dessa forma, por falta total de prova que pudesse infirmar as conclusões da Fiscalização, mantém-se a glosa dessa rubrica.

II.5.6. Aluguéis de máquinas e equipamentos.

A glosa relativa aos dispêndios com aluguel de máquinas e equipamentos foi assim descrita pela Fiscalização:

113. Os dispêndios relativos à conta “33210200 – ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS” têm análise semelhante aos aluguéis de prédios. Os lançamentos nessa conta também sugerem tratar-se de rateio entre vários centros de custos e não do lançamento efetivo pelo pagamento dos dispêndios de aluguéis de máquinas e equipamentos. **Não se trata, assim, de demonstração hábil o suficiente a comprovar o direito da empresa a creditar-se desses aluguéis.** A comprovação adequada far-se-ia com a apresentação dos **lançamentos contábeis específicos** dos pagamentos dos aluguéis, dos **contratos de locação das máquinas e equipamentos**, e eventualmente dos **documentos efetivos dos pagamentos**, para cada mês incorrido, pois se tratam de créditos básicos, expressamente autorizados em Lei, quando devidamente comprovados. Na ausência, não há como acatar esses ajustes positivos de créditos, indicados na conta contábil “33210200 – ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS”.

Nota-se que a glosa decorreu da falta de comprovação dos referidos gastos.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte, amparado em decisões do CARF, alega simplesmente que “não haveria sentido algum a Recorrente alocar contabilmente a despesa com aluguéis de máquinas e equipamentos, caso a mesma não tivesse arcado efetivamente com tais gastos” (e-fl. 687).

Da mesma forma, por falta total de prova que pudesse infirmar as conclusões da Fiscalização, mantém-se a glosa dessa rubrica.

II.5.7. Armazenagem.

Considerando que as Leis nº 10.633/2002 e 10.833/2003 preveem a possibilidade de desconto de crédito em relação à armazenagem somente nas operações de venda, a Fiscalização procedeu à presente glosa por se tratar de “armazenagens intermediárias ou mesmo finais, mas não relacionadas a qualquer operação específica de venda” (e-fl. 70).

Foram identificadas as seguintes despesas com armazenagem: (i) “armazenagem de terceiros – Outras despesas” (segundo o contribuinte, trata-se de armazenagem externa de ovos de páscoa e despesas de aluguel de container), (ii) “armazenagem de terceiros – pallets alugados”, (iii) “armazenagem de produto, serviços de carga e descarga” e (iv) locação de tanques de nitrogênio, despesas essa consideradas não comprovadas pela Fiscalização, tanto por se encontrarem agrupadas em lançamentos de rateios entre diversos centros de custos, quanto pela ausência de lançamentos contábeis específicos, acompanhados de prova (contratos de locação, pagamentos etc.).

Em sua defesa, o Recorrente simplesmente alega que “os gastos relativos à armazenagem são essenciais às atividades da empresa, de modo que a glosa deve ser afastada” (e-fl. 688).

Nesse contexto, dada a total falta de demonstração e de comprovação de tais gastos, as glosas devem ser mantidas.

II.5.8. Combustíveis e lubrificantes.

A Fiscalização efetuou as glosas de combustíveis e lubrificantes sob o argumento de que “para a correta apropriação de créditos, necessário comprovar-se, além dos efetivos gastos com gás natural, também que as empilhadeiras participam diretamente no processo produtivo suprindo com insumos e produtos intermediários as máquinas que promovem a fabricação de bens, o que não foi feito. Em sendo assim de aplicação geral na movimentação de cargas, as empilhadeiras e seus custos correlatos, como gás natural, não podem ser considerados insumos. Não há, portanto, base legal a amparar o creditamento pleiteado, não se acatando o ajuste positivo segundo lançamentos na conta contábil indicada.” (e-fl. 73)

O Recorrente contra-argumenta destacando que o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, prevê expressamente a possibilidade de apuração de créditos sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no processo de produção e que a glosa sob comento se restringe ao gás natural utilizado em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa.

Junto ao Recurso Voluntário, o Recorrente trouxe aos autos fotografias de empilhadeiras (e-fl. 758), imagens essas consentâneas com seus argumentos de que tais equipamentos são utilizados no seu processo produtivo.

Diante do exposto, deve-se reverter tal glosa, mas desde que observados os demais requisitos legais para a apropriação de créditos, dentre eles, tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições.

II.5.9. Programas e softwares da fábrica.

A Fiscalização informa que, devidamente intimado, o contribuinte descreveu essa rubrica como “Serviço de configuração de sistema e treinamento relacionado à produção fabril” e que, por não se configurar insumo e não ser aplicado na produção, e nem haver previsão legal específica autorizativa, os créditos relativos a tais dispêndios respectivos deviam ser glosados.

O Recorrente contesta, arguindo que, na própria decisão administrativa, afirmou-se que se tratava de despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo, tendo a negativa do crédito decorrido apenas em razão da interpretação legalista e restritiva da DRJ acerca do conceito de insumos.

Contudo, consultando o voto condutor do acórdão recorrido, não se verifica que a DRJ tenha se pronunciado nesses termos, pelo contrário, a decisão se baseou, precipuamente, na ausência de demonstração e comprovação da utilização desses dispêndios no processo produtivo.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte nada acrescenta, devendo-se, portanto, ser mantida a glosa respectiva.

II.6. Créditos apropriados extemporaneamente.

Em relação a créditos registrados extemporaneamente, a Fiscalização considerou que, uma vez que a lei estipula que os créditos devem ser aproveitados no próprio mês em que os dispêndios respectivos forem incorridos (regime de competência), o contribuinte não poderia escriturar tais créditos em meses subsequentes, salvo na hipótese de haver saldo remanescente no final do período, após o abatimento dos débitos apurados.

Diante disso, a Fiscalização procedeu à realocação de tais créditos, abatendo-os de eventuais glosas de outros créditos por ela efetuadas no mês de competência, exceto quanto aos créditos devidos em períodos anteriores àquele sob ação fiscal que não tinham como ser realocados.

O excerto do TVF a seguir transcrito ilustra bem o entendimento adotado pela Fiscalização:

Nota-se que a legislação não dá margem a outra interpretação: “*o crédito não aproveitado em determinado mês*”; significa dizer, para uso em meses subsequentes o crédito precisa primeiro existir e na sequência ele não pode ter sido aproveitado no mês de competência. Não se trata de autorização para aproveitamento de direitos de períodos anteriores a qualquer tempo. Tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON e nas EFD-Contribuições próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. (e-fl. 86)

O Recorrente, amparando-se em acórdãos do CARF, se contrapõe a esse entendimento arguindo que a “glosa do crédito extemporâneo se deu unicamente por razões procedimentais, ou seja, em razão da ausência de retificação das DACONs e das EFD-Contribuições dos períodos dos créditos” (e-fl. 692) e que “a legislação não diz como será realizado o aproveitamento do crédito nos meses subsequentes, apenas autoriza o seu aproveitamento” (e-fl. 694).

Independentemente da retificação ou não do Dacon e da escrita digital, os créditos reconhecidos devem ser considerados, conforme jurisprudência desta turma julgadora.

Ressalte-se que houve algumas glosas de créditos extemporâneos decorrentes não dessa condição, mas porque se referiam a bens ou serviços não considerados insumos pela Fiscalização, não gerando, por conseguinte, créditos da não cumulatividade (por exemplo, “copa cozinha e refeitório”, “despesas médicas com empregados”, “transporte de funcionários”, “ampliação base”, “abertura diferença base”, “mão de obra temporária logística” etc.). Contudo, o Recorrente não faz menção em seu recurso a esses gastos, tratando-se, portanto, de matéria já resolvida na esfera administrativa.

Portanto, deve-se admitir o aproveitamento dos créditos extemporâneos, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

II.7. Multa qualificada.

A Fiscalização qualificou a multa de ofício em razão do fato de que “a empresa fiscalizada, deliberadamente e de modo contumaz, apropriou-se de créditos indevidos das contribuições PIS e Cofins sobre aquisições tributadas à alíquota zero ou com suspensão, escriturando-as na EFD-Contribuições como “ajustes de adição de créditos”, e não na condição normal como créditos básicos, burlando assim os mecanismos de verificação e validação do PVA (Programa de Validação e Assinatura da EFD-Contribuições), e posteriormente, das análises pela Receita Federal” (e-fl. 48).

Segundo a Fiscalização, na escrituração do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), há críticas de integridade e consistência das informações que impedem que

o sujeito passivo se aproprie de créditos relativos a aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão da exigência. No entanto, contrariando a disposição legal nesse sentido, o Recorrente registrou créditos nessa condição se valendo da opção “ajustes de adição de crédito”, burlando, além da legislação, os mecanismos de validação do sistema.

Nesse contexto, por se referir a uma conduta contumaz que se estendeu por um longo período, concluiu a Fiscalização pela ocorrência de evidente intenção de sonegação, a atrair a aplicação do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, que autoriza a qualificação da multa de ofício nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação da Lei nº 11.488/2007).

O Recorrente se defende arguindo inexistir comprovação de dolo ou má-fé, “sendo óbvio que a utilização de certo procedimento (frise-se, único possível para a utilização dos créditos) não é suficiente para imputação das infrações contidas no presente auto de infração, bem como é desprovida de fundamento legal” (e-fl. 698).

Ainda segundo o Recorrente, inexistiu tentativa de se burlar o sistema, pois efetivara o lançamento do crédito que se tornou imediatamente disponível para averiguações da autoridade fiscal, devendo ser considerada também a existência de divergências interpretativas quanto à legalidade ou não dos referidos créditos, os quais eram por ele considerados legítimos.

Para se decidir quanto a essa matéria, urge que se verifique se se configura como sonegação a conduta reiterada do Recorrente de registrar créditos relativos a aquisições sem pagamento da contribuição, contrariando o dispositivo legal de regência e contornando as travas do sistema que impediam o registro como crédito de aquisições submetidas à alíquota zero ou com suspensão.

A multa de ofício qualificada encontra-se prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O **percentual de multa** de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado** nos casos previstos nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (g.n.)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 assim dispõem:

Art. 71. **Sonegação** é toda **ação ou omissão dolosa** tendente a **impedir ou retardar**, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (g.n.)

Verifica-se que, para se aferir a ocorrência de sonegação, necessário se torna comprovar a ocorrência de dolo tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da Fiscalização da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Entende-se por dolo a **consciência** e a **vontade** de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo), Dolo, como resolução delitiva, é '**saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito**', Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática e objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. (PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro. 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p. 113)

Nota-se que, para se configurar o dolo, deve-se ter por configuradas a consciência e a vontade de cometer um delito previsto objetivamente na lei.

No presente caso, a Fiscalização considerou que, no período de julho de 2013 a dezembro de 2015, o contribuinte se valia da opção do SPED identificada como "ajustes de adição de créditos" para se creditar de aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão da contribuição, burlando, nas palavras do agente fiscal, tanto as travas do aplicativo quanto o dispositivo legal que impedia o desconto de crédito nessas situações.

Conforme já abordado no item II.2 deste voto, a lei restringe o desconto de crédito das contribuições quando inexistir pagamento dessas mesmas contribuições nas aquisições de insumos, com uma única exceção relativa às aquisições isentas aplicadas na produção de bens ou serviços tributados.

O Recorrente, por seu turno, em interpretação própria, entende que se equivalem as figuras exonerativas da isenção e da alíquota zero, situação em que haveria a possibilidade de creditamento em ambas as hipóteses.

Nesse contexto, não se tem por configurada, inequivocamente, a intenção do agente de burlar os mecanismos de controle, pois, mesmo considerando a escrituração dos pretendidos créditos em campos outros que não os relativos a créditos básicos ("ajustes de adição de créditos"), ainda assim os dados foram fornecidos de acordo com a interpretação considerada pelo Recorrente como a mais adequada, encontrando-se aptos a se submeterem à fiscalização, como o vieram a ser efetivamente.

Nesse sentido, não se tendo por configurada como sonegação a prática do Recorrente, deve-se reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

II.8. Multas de ofício. Irrazoabilidade, desproporcionalidade, abusividade e ofensa ao princípio do não confisco.

O Recorrente se vale dos princípios constitucionais acima identificados para aduzir a inconstitucionalidade das leis instituidoras das multas de ofício.

Contudo, trata-se de imputação fundada em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, a quem não compete decidir sobre inconstitucionalidade de lei, *ex vi* da súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Portanto, afastam-se tais alegações.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações;

b) reverter as glosas de créditos relativas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), em relação aos quais o contribuinte deverá, se for o caso, apresentar demonstrativo de apuração, amparado na escrituração fiscal, bem como na documentação em que se lastreia;

c) reverter as glosas relativas a equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, observados os demais requisitos da lei;

d) reverter as glosas relativas ao material de embalagem consumido no processo produtivo, ainda que somente internamente às instalações da pessoa jurídica, mas desde que observados os demais requisitos da lei;

e) reverter as glosas relativas aos serviços de manutenção preventiva periódica nos equipamentos de pesagem prestados pela empresa Toledo do Brasil Indústria de Balanças Ltda., mas desde que observados os demais requisitos legais;

f) reverter as glosas relativas à aquisição de gás natural consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e produtos dentro do pátio da empresa, mas desde que observados os demais requisitos legais, dentre os quais tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições;

g) admitir o aproveitamento de créditos extemporâneos;

h) reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis