



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

Processo n° 11080.724372/2013-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.920 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria Pis e Cofins
Recorrente DANA INDÚSTRIAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA

Se a regulamentação que rege a atividade do interessado demanda o uso de equipamentos de proteção individual EPI, bem como outros materiais de segurança, a sua aquisição deve gerar créditos de COFINS como se insumo fosse, pois, sem a observância das normas de regência, o processo produtivo não se desenvolveria regularmente.

LOCAÇÃO DE CAMINHÕES, PICAPE E TENDAS.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, os dispêndios com locação de caminhões, picapes e tendas geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

DESPESAS COM CAPATAZIA, ESTIVAS E SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO DE CARGA. GASTOS COM FRETES NACIONAIS EM GERAL. MERCADORIA ACABADA E EMBALAGENS. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Seja pelo Art. 3.º, inciso II, seja pelo seu inciso IX ou pelo seu §3.º, inciso I, tanto por configurar insumo (dentro do conceito aqui adotado) como configurar armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e também configurar bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada no País, inclusive porque estão ligados diretamente ao processo produtivo e atividade principal da empresa, os dispêndios com frete entre estabelecimentos, frete de produto acabado e embalagens, capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga, geram direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais.

FRETES INTERNACIONAIS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Os fretes internacionais, prestados por pessoas jurídicas do exterior, não dão direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não-cumulativo, em vista do art. 3º, §3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O fato de o pagamento ser feito a representante brasileiro da empresa do exterior não altera a materialidade do fato.

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

DRAWBACK E DESPESAS ADUANEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

O custos com drawback e as despesas aduaneiras não geram direito à crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades da empresas, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, são meros custos.

JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA VINCULANTE.

Conforme Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

MESMA MATÉRIA FÁTICA RELATIVA.

Por possuir a mesma matéria fática relativa, deve conter o mesmo resultado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I- Por unanimidade de votos, para conferir o direito ao crédito sobre: a) os gastos com frete nacionais; b) a aquisição de Equipamentos de Produção Individual (EPI); c) a aquisição de bens ativáveis (os que são ativáveis da lista dos itens permitidos), somente na proporção de sua depreciação; d) a aquisição dos itens não ativáveis da mesma lista; e e) a locação de caminhões (picape e tendas), desde que utilizados no processo produtivo; II- Por maioria de votos, para conferir o direito ao crédito sobre as despesas com capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga. Vencidos, quanto a esta matéria, os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza e Leonardo Correia Lima Macedo, que lhe negaram provimento, e, quanto aos serviços de controle de inventário da produção e aos fretes internacionais (importação e exportação) pagos a agentes marítimos, os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, relator, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira. Votou pelas conclusões o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Tatiana Josefovicz Belisario, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 8031 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/RS de fls. 7994 que decidiu pela improcedência da Impugnação de fls 3332, restando o crédito de Pis e Cofins não cumulativo glosado.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

"Trata-se de impugnação contra Auto de Infração (fls. 3.294 a 3.316) 1 relativo às contribuições do PIS (lançamento de R\$ 6.483,231,63) e da Cofins (lançamento de R\$ 25.857.115,30) totalizando um crédito tributário de R\$ 32.340.346,93. A

fiscalização se originou do MPF nº 1010100.2012.00267 relativo ao período de 01/01/2009 a 31/12/2010.

Tal verificação fiscal tinha como objetivo analisar a base de cálculo do PIS e da COFINS, assim como os créditos utilizados pela empresa. O início da fiscalização se deu em 12/03/2012 (fl. 4).

De acordo com os autos, o impugnante foi intimado pela fiscalização a apresentar vasta documentação contábil e fiscal, a seguir discriminada: notas fiscais de aquisição e de venda de bens e serviços; ficha de apuração dos créditos das contribuições, apresentando demonstrativos de cálculo com a discriminação de diversas contas; relação dos serviços utilizados como insumos; relação dos materiais de manutenção utilizados como insumos; relação dos insumos e serviços na importação; relação dos fretes cujo ônus foi suportado pela empresa (classificandoos em aéreos, diversos, sobre beneficiamento, sobre compras, sobre retorno de embalagens, de transferência, etc.); demonstrativo mensal de bens do ativo imobilizado (assim como os bens depreciados com data de aquisição e valor mensal depreciado); outras deduções constantes nas fichas 15B e 25B do DACON; documentação comprobatória de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividades da empresa e pagos a pessoas jurídicas; documentação comprobatória da energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte; documentação comprobatória das despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de vendas, cujo ônus foi suportado pelo vendedor; e contrato social com alterações; entre outros.

Com base nessa relação de informações prestadas pelo contribuinte a fiscalização detectou irregularidades com repercussão sob o aspecto tributário, mais precisamente no fato de o contribuinte ter incluído indevidamente na sua apuração créditos a que não teria direito, procedendose, então, a glosa dos mesmos. Tais glosas se encontram discriminadas às fls. 44 a 3.272, e as bases de cálculo das contribuições foram refeitas nas planilhas constantes às fls.

3.273 a 3.286. A Informação Fiscal se encontra às fls. 3.287 a 3.293.

A ciência foi dada ao contribuinte em 08/05/2013, conforme fls. 3.296, 3.305 e 3.315. Em que pese a constituição de um processo único para o lançamento de ambas contribuições – PIS e Cofins – o contribuinte apresentou impugnações em separado. Às fls.

3.332 a 3.393 temos a contestação do PIS, e às fls. 3.394 a 3.455 a da Cofins. Além da base de cálculo das duas contribuições seguirem de forma geral o mesmo regramento, as duas peças de defesa são praticamente iguais.

Dessa forma, passaremos a descrever em síntese os argumentos apresentados pelo contribuinte, e eventualmente, caso seja necessário, fazendo a menção a tópicos distintos das duas peças de defesa:

1) Preliminarmente a) O impugnante concorda com parte da glosa fiscal, referente a parte dos valores relativos a “Serviços Importados”, os quais não estariam relacionados ao seu processo produtivo, já tendo providenciado o recolhimento da contribuição com multa e juros correspondentes.

b) Afirma que o saldo de créditos acumulado a que teria direito em dezembro de 2008, adotado pela fiscalização, é o resultado de auditoria promovida por outro Mandado de

Procedimento Fiscal (MPF nº 1010100/01253/10), o qual tratou da fiscalização do período de apuração de 01/2006 a 12/2008. Isso redundou num lançamento fiscal que a empresa está contestando, primeiro apresentando impugnação, e posteriormente recurso voluntário ao CARF. Portanto, o resultado daquela discussão administrativa poderá vir a afetar o cálculo do presente processo, caso seja modificado o saldo inicial de créditos a que teria direito. Requer, assim, que venha a ser aqui considerado o resultado da decisão definitiva que sobrevier do Auto de Infração relativo ao MPF 1010100/01253/10.

2) Do direito Discorre, inicialmente, sobre o que entende que deveria ser considerado como conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins.

Afirma que deveria ser feita a correta interpretação do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, e do inciso II, do art. 15, da Lei nº 10.865/04. Discorre que a fiscalização fundou seu entendimento no conceito advindo da legislação do IPI, defendendo que, no entanto, deveria equivaler a todos os custos de produção e despesas operacionais.

Argumenta que mesmo que se entenda que o presente lançamento fiscal não esteja fundado no conceito de insumo do IPI, ainda assim deveria ele ser reformado, pois não há como se admitir a vedação da tomada de créditos relativos a “despesas e custos indiretos” necessários à realização das atividades da empresa. Compreende que o conceito de insumo quando da interpretação das leis de regência do PIS e da Cofins há de ser construído a partir da legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

E mesmo para aqueles que entendam que só se abarcaria os custos de produção e as despesas essenciais à atividade produtiva, ainda assim deve ser desconstituído o lançamento fiscal, visto que o AuditorFiscal limitou sua auditoria aos simples apontamentos das notas fiscais de produtos e de serviços, sem investigar a real natureza dessas.

Na seqüência comenta as rubricas que teriam sido glosadas pela fiscalização:

a) QUE os créditos de materiais de manutenção são indispensáveis à consecução do objeto da empresa. Arrola uma descrição das despesas contidas nesse grupo que entende que lhe

dariam direito a crédito: lubrificantes e produtos químicos aplicados na indústria; máquinas e seus componentes (aquisição de peças e equipamentos das máquinas); embalagens e etiquetas industriais (racks metálicos ou de madeira para transportar peças, e etiquetas para identificação e transporte); equipamento de proteção individual – EPI –, e equipamento de proteção coletiva – EPC; ferramentas, mecânica geral e instalação industrial; mangueiras, conexões, vedação e filtros; materiais de movimentação transporte e armazenagem (cita os rodízios, que servem para transporte de peças); materiais elétricos e eletrônicos (cita a iluminação e sinaleiros); medição com calibradores, paquímetros, micrômetros e rugosímetros (usados para verificar medidas das peças, medidas de inclinação e medidas de dimensões lineares e de profundidade); tratamento de efluentes; e outros diversos materiais de manutenção (materiais de limpeza industrial, estrutura metálica para proteção da lagarta; imãs, sistemas de iluminação, dentro outros).

b) QUE os créditos com serviços de manutenção eram utilizados direta ou indiretamente na sua produção. Entende ser importante diferenciar os serviços de manutenção dos equipamentos diretamente ligados na fabricação de produtos (conserto de paquímetros e

micrômetros, calibradores), daqueles outros que não tratavam efetivamente de manutenção, embora defenda que estivessem relacionados com o seu processo de industrialização (serviços de logística, deslocamento, armazenamento de peças e matéria-prima, etc.). Fariam parte dessas glosas: abastecimento; análise dos processos fabris (desenvolvimento de ferramentais e de documentação; projetos de dispositivo; melhorias de processo; acompanhamento de protótipos; dentre outros); análises, teste e ensaios; calibração e medição; consertos, reformas e reparos; consultoria, assessoria e assistência técnica; serviços de engenharia; tratamento de efluentes e resíduos; serviços de inspeção; serviço de inventário; limpeza e lavagem; locação e confecção de equipamentos; remoções e instalações; terceirizações; tratamento de embalagens; serviços diversos.

c) QUE os créditos de fretes nacionais, relativos à beneficiamento, transferências, retorno de embalagens e devoluções de vendas lhe dariam direito a crédito. Os fretes sobre beneficiamento seriam oriundos de industrialização por encomenda. Os fretes de transferência seriam relativos ao envio de peças ou produtos semielaborados de uma a outra das unidades fabris do próprio impugnante. Já sobre os fretes sobre a devolução de embalagens, entende que os mesmos compõem o custo do chamado frete de venda das mercadorias prontas. Por fim, dos fretes sobre devoluções de vendas aduz que os mesmos em nada diferem dos relativos ao fretes de aquisições de mercadorias para revenda; d) QUE os créditos de fretes internacionais de importação não podem ser considerados como utilizados em duplicidade como apurou a fiscalização, visto que eles primeiramente decorreram do PISImportação e CofinsImportação com base no art. 15, da Lei nº 10.865/04, e num segundo momento, independentemente dessa operação anterior, também se enquadrariam nos créditos previstos no art.

3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02; e) *QUE as importações de bens e serviços também lhe geram créditos, como, por exemplo, no caso de calibradores; f) QUE as despesas aduaneiras são indispensáveis ao seu processo produtivo; g) QUE os fretes internacionais de exportação geram crédito, pois a legislação nacional não exige que no que tange as despesas com tais fretes que o transportador tenha domicílio em território nacional, sendo que o fato de o transportador não ser desse país desinteressa na apuração do seu direito creditório. O frete que contrata para exportação é adquirido de agentes de cargas ou marítimos nacionais; h) QUE faz jus aos créditos do drawback isenção visto que a legislação só veio a vedar tal direito com o advento da Medida Provisória nº 451/2008, com efeitos a partir de 2009, e que permaneceria o seu direito aos créditos extemporâneos; i) QUE a depreciação de bens pode ser estendida a outros bens essenciais a consecução e qualidade do seu processo produtivo; j) QUE a locação de caminhões, pickups e tendas são gastos enquadrados nas atividades da empresa; l) QUE sobre a futura aplicação de juros sobre a multa não existe permissivo legal, apontando para a ilegalidade do Parecer MF nº 28, de 02/04/1998. Os créditos tributários exigidos pelas Autoridades Fiscais são acrescidos de multa de ofício, e a partir da lavratura do*

ato de constituição, essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros Selic disposta no mencionado Parecer. Ocorre que o art. 61, da Lei nº 9.430/96, trata tão somente da incidência de juros sobre créditos tributários decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício.

Por fim, requer o impugnante:

1) que seja reformado o lançamento fiscal e assim extintos os correlatos créditos tributários, no todo ou em parte, porquanto os créditos objeto de glosa por parte do AuditorFiscal se encontram amparados nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04;

2) que na hipótese de que seja mantido em todo ou em parte o lançamento fiscal, o que se admite por apego à argumentação, seja determinado o recálculo dos créditos tributários considerando os efeitos advindos da final decisão acerca da ilegalidade do Auto de Infração relativo ao MPF 1010100/01253/10 (fiscalização anterior a essa), conforme explicitado em preliminar;

3) ad argumentandum tantum, caso seja mantido, em todo ou em parte o lançamento fiscal, requer que seja impedida a aplicação de juros de mora sobre a multa;

4) que se entenderem os julgadores que a prova ofertada junto à impugnação por amostragem em razão da quantidade de glosas promovidos pelo AuditorFiscal responsável pelo lançamento tributário combatido não é suficiente para comprovar o alegado, protesta pela realização de diligência, meio hábil a confirmar a

legalidade com que estão registrados os créditos objetos da glosa fiscal aqui promovida."

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova das operações comerciais realizadas pelas empresas.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indefere-se o pedido de diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova das operações comerciais realizadas pelas empresas.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indeferese o pedido de diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobramse juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que solicitou a nulidade da decisão de primeira instância por não apreciação das alegações, solicitou a espera do julgamento do Auto de Infração conexo e decorrente do MPF 1010100/01253/10 e, no mérito, reforçou as argumentações da impugnação, os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Os autos foram convertidos em diligência para a verificação dos insumos e suas relações com as atividades da empresa, conforme Resolução de fls. 818 parcialmente transcrita a seguir:

"Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

- o contribuinte apresente laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência e papel dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, como os gastos com fretes, serviços, aquisições e todos os itens em que a fiscalização glosou os valores, com o objetivo de que este Conselho possa avaliar a real essencialidade e relação dos produtos e serviços com o processo produtivo e atividades da empresa.

Nos pontos que convergem com a mencionada Resolução n.º 3201000.383, o laudo poderá ser o mesmo, devendo ser juntada a cópia do trecho específico nos autos, somente nos pontos que convergem, para simplificar a análise posterior deste colegiado.

Em razão do volume de itens glosados, destaca-se que o laudo deverá ser conciso e prático, de forma que não fique gravemente complexa a análise que será feita por conselheiro relator deste Conselho no retorno dos autos, sob a possibilidade de ser realizada nova diligência para adequação do laudo/relatório.

Se possível, o laudo deve apresentar de forma agrupada e planilhada as análises que são muito semelhantes, como no caso das máquinas, ferramentas e materiais. Da mesma forma, devem ser evitados termos genéricos no relatório, como serviços gerais e outros.

Em adição à diligência, o contribuinte deverá juntar aos autos os comprovantes dos recolhimentos relativos ao crédito tomado sobre os gastos com serviços importados, aqueles que reconheceu ter se creditado de forma equivocada, conforme informado em Impugnação de fls. 3332.

A receita deve ser cientificada do laudo apresentado pelo contribuinte para fazer diligência e nomear perito para analisar o laudo, se for o caso.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento."

Em fls. 8239 e seguintes toda a diligência foi realizada, em fls. 8366 foi juntado o relatório fiscal e em fls. 8374 o contribuinte juntou sua manifestação final.

Os autos foram pautados nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Deprendendo-se da análise do processo, vê-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, assim como o creditamento sobre os insumos do processo produtivo, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos

contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

A diligência determinada por esta Turma buscou justamente estas definições e, tanto o contribuinte quanto a fiscalização, cumpriram com o determinado.

- Dispendios com itens ativáveis e não ativáveis objetos de Resolução.

Pelas exposições do contribuinte, de fls. 8239 e seguintes, ficou claro quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, assim como em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados, o que, de plano, permite concluir quais são essenciais às atividades da empresa.

É importante informar também, que no processo administrativo de n.º 11080.725859/201089, foi proferido o Acórdão de n.º 3201002.507, que assim decidiu sobre algumas das matérias presentes nesta lide administrativa fiscal, relativas ao mesmo contribuinte, conforme reproduzido a seguir:

"CONCLUSÃO Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que o crédito tributário lançado seja abatido das parcelas do crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, referente aos itens: EPI, equipamentos para segurança/ serviços de calibração e medição (paquímetro, micrômetro e torquímetro), os serviços de metrologia, bem como manutenção dos equipamentos e aparelhos empregados no controle de qualidade, na aferição, calibração e manutenção das máquinas, equipamentos e instalações de produção/ análise macrográfica e metalográfica/ serviços de inspeção/ produtos químicos destinados a serem utilizados em testes de qualidade em matérias primas e no produto final industrializado/ amostragem e seleção de peças /embalagens de transporte/troca de embalagens/fretes e remoção de resíduos, tambores de ferro para remoção dos resíduos, tratamento de efluentes; nos termos deste voto."

As atividades do contribuinte podem ser confirmadas em seus documentos constitutivos juntado aos autos e foi descrita da seguinte forma pelo contribuinte em sua manifestação de diligência:

"A Dana é líder mundial no fornecimento de sistemas de transmissão, vedação e gerenciamento térmico com alta tecnologia, que melhoram a eficiência e o desempenho de automóveis, veículos comerciais e fora-de-estrada, com motorizações convencionais e de energia alternativa.

Atendendo a três mercados principais – veículos de passageiros, caminhões e equipamentos fora-de-estrada – a Dana oferece produtos locais, serviços e suporte aos clientes de equipamentos originais e do mercado de reposição a partir de uma rede de quase 100 (cem) operações de engenharia, manufatura e distribuição."

É possível verificar neste cumprimento de diligência a verdadeira subsunção das operações e produtos ao conceito intermediário de consumo, de forma que, sem tais insumos, o processo produtivo jamais poderia ser concluído.

Por exemplo, ao demonstrar os trabalhos com Eixos, Forjaria, Borrachas/Estampo e Cardans, o contribuinte comprova que há o recebimento, a inspeção e a calibração. Comprovou que montam os eixos e fazem a medição feita por máquina, a qual passa por constante manutenção (verificação de engrenagens, fusos, óleo, lubrificação e software quea compõe – item 39) de pessoal terceirizado e capacitado.

Fazem lavagem e tratamento de efluentes obrigatório. São aproximadamente 5 mil litros de água por dia, pois a peça chega suja de óleo para não enferrujar. Para a montagem, as peças têm de ser limpas.

No almoxerifado e logística interna o contribuinte usa empilhadeiras, usam carrinhos e sinaleira para carregar e identificar as peças faltantes, alimentam a produção e, toda esta estrutura sofre desgaste e também necessita de manutenção.

Utiliza constantemente ferramentas como o martelo (item 14), chave allen (Item 24), torquímetro (item 11), apertadeira eletrônica, trava rosca.

Verificam se há vazamento de óleo após a montagem, fazem a calibragem, manutenção, geometria da roda e alinhamento do eixo por máquinas e softwares (consultoria e assessoria).

O preenchimento com óleo também é realizado por software, com empresa terceira.

Utilizam as fitas e espumas para proteger da pintura em alguns pontos.

Lavam novamente os produtos para pintar. Secam em estufa e tudo caminha no processo produtivo por monotrilha.

Controlam os poluentes por ela emitidos, motivo pelo qual a utilização de filtros, carvão ativado, mantas são de uso indispensável.

No denominado "after market" eles embalam com gás as peças para repor ou com defeito, utilizam embalagens e racks de ferro.

Forjam o aço para fazer peças, cortam o aço, testam as peças, temperam e realizam banho revenido, por softwares.

Todas as etapas possuem serviços logísticos internos.

Portanto, enquadram-se no conceito de insumos e geram créditos todos os dispêndios relativos, expostos a seguir:

"1 – Serviço de Inspeção 2 – Lavagem 3 – Movimentação de estrados/racks metálicos 4 – Carrinhos de supermercado 5 – Sinalleiras 6- Serviços de calibração 7 – Tratamento de efluentes 8 – Empilhadeiras 9 – Logística 10 – Carrinho 11 – Torquímetro 12 – Apertadeira elétrica 13 – Trava rosca 14 – Martelo 15 – Testes 16 – Óleo 17 – Bomba medidora 18 – Fitas e espumas 19 – Carvão ativado 20 – Tambor 21- Rodízio - 22 – Embalagens 23 – EPI 24 – Chave Allen 25 – Brochadeira 26 – Containeres 27 – Têmpora 28 – Separadores 29 – Balaios/Espigas 30 – Borracha 31 – Bambolis 32 – Máquina de corte 33 – Batoque 34 – Prensa 35 – Sizalhadoras 36- Serras 37 – Consertos e reparos 38 – Inventário cíclico 39 – Manutenção 40 – Serviço de almoxarifado 41 – Produtos químicos de lavagem 42 – Racks 43 – Mangueiras 44 - Estrados"

Contudo, existem alguns dos itens expostos acima que são ativáveis e deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

Com relação à este tópico, é igualmente importante considerar que não há crédito quando não há recolhimento na etapa anterior, ou seja, a própria sistemática do regime não cumulativo não permite o crédito na saída, se houve insenção ou se o tributo não foi pago na entrada.

Por fim, também não devem compor o cálculo dos créditos os custos com as importações de bens e serviços, porque não há previsão legal para tanto. As situações não podem ser confundidas na medida em que os dispêndios com serviços e bens não agregam despesas gerais de importação e custos da operação de importação.

Vota-se para seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

- Gastos com EPI's;

Serviços de limpeza e equipamentos de segurança e de proteção individuais (EPI's) envolvem a segurança individual dos funcionários envolvidos na produção e é um custo indispensável, sendo inclusive uma imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

São insumos que possuem extrema essencialidade e relevância para a produção e devem ter sua glosa revertida.

- Fretes em geral, capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga.

Seja pelo Art. 3.º, inciso II, seja pelo seu inciso IX ou pelo seu §3.º, inciso I, tanto por configurar insumo (dentro do conceito aqui adotado) como configurar armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e também configurar bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada no País, inclusive porque estão porque ligados diretamente ao processo produtivo e atividade principal da empresa, os dispêndios com frete entre estabelecimentos, frete de produto acabado e embalagens, frete de importação e exportação (pagos à PJ brasileira ainda que sejam meros agentes marítimos), capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga, geram direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais.

O Recurso Voluntário merece provimento nesta matéria.

- Frete na devolução de embalagens e mercadorias.

Com relação às operações de devolução de vendas, apenas haveria permissão para o estorno do valor do débito da contribuição, computado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme previsto no Art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.833/2003, transcrito a seguir:

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

[...]

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.

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

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

Portanto, não há fundamento legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com frete no transporte de bens devolvidos nas operações de devolução de vendas.

Assim, por falta de previsão legal, deve ser integralmente mantida esta glosa.

- Locação de caminhões, picapes e tendas.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, os dispêndios com locação de caminhões, picapes e tendas geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

Em geral as empresas utilizam essas locações para movimentação e transporte de insumos, máquinas e equipamentos e prestação de serviços, o que torna esses dispêndios algo essencial ao processo produtivo, pois a sua subtração importa na impossibilidade da produção ou prestação de serviço.

Vota-se para que o Recurso Voluntário tenha provimento nesta matéria.

- Drawback e despesas aduaneiras.

O contribuinte defende o direito de crédito de Pis e Cofins não cumulativos sobre o drawback (exportações de fls 93) e despesas aduaneiras, contudo, não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que se tais dispêndios sejam relevantes às atividades da empresas, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, são meros custos, como é o pagamento de uma taxa municipal, por exemplo, em determinada atividade.

Vota-se para que o Recurso Voluntário seja negado nesta matéria.

- Juros sobre multa.

A alegação sobre a não incidência dos juros sobre a multa não merece provimento porque é uma matéria sumulada neste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Súmula reproduzida a seguir:

"Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)."

Vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

- Conclusão.

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para manter o juros sobre a multa, manter a

glosa sobre drawback e despesas aduaneiras, sobre frete na devolução de embalagens e mercadorias, limitar o crédito à depreciação aos bens que são ativáveis, negar o crédito sobre os custos com importação de bens e serviços e conferir o direito ao crédito sobre:

a) os gastos com frete em geral, inclusive os internacionais pagos a agentes marítimos;

b) a aquisição de Equipamentos de Produção Individual (EPI);

c) a aquisição de bens ativáveis (os que são ativáveis da lista dos itens permitidos), somente na proporção de sua depreciação;

d) a aquisição dos itens não ativáveis da mesma lista de 44 itens objeto de resolução;

e) a locação de caminhões (picape e tendas), desde que utilizados no processo produtivo;

f) despesas com capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

O presidente designou-me para redigir o voto vencedor quanto a duas matérias: 1 – A impossibilidade de crédito sobre fretes internacionais, pagos a agentes marítimos no Brasil; 2 – A impossibilidade de crédito sobre pagamento de serviços de inventário.

1 – Crédito sobre fretes internacionais pagos a agentes marítimos

Somente geram direito a crédito as despesas pagas por bens e serviços prestados por pessoas jurídicas no Brasil, conforme expressa o §3º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

§ 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;

Embora os fretes internacionais, prestados por pessoas jurídicas do exterior, possam ter o respectivo pagamento a representantes nacionais, como agentes marítimos, o elemento definidor não é a formalidade do pagamento, mas da nacionalidade do prestador, em vista da materialidade exigida no Direito Tributário.

Portanto, nego provimento na matéria.

2 – Crédito sobre serviços de inventário

A construção do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 leva-nos a crer que os incisos I e II somente se referem a custos das mercadorias/produtos a vender.

Inciso I – custo de empresas comerciais;

Inciso II – custo de empresas industriais e de serviços;

Incisos III a XI – despesas e encargos específicos, comuns a empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços.

Portanto, a primeira e principal linha de interpretação do tema é ter em mente que o termo “insumos” aparece somente no inciso II, equivalente ao custo de uma mercadoria comprada para revenda, do inciso I.

Os incisos III a XI são comuns a empresas comerciais e produtoras/prestadoras de serviços, enquanto o inciso I se aplica somente a empresas comerciais/revendedoras, e o inciso II somente a produtoras/prestadoras de serviços.

Daí que, aquilo que não pudesse ser incluído no inciso I, não pode também ser incluído no inciso II, como tratamento isonômico entre empresas comerciais/revendedoras, e empresas produtoras/prestadoras de serviços.

Os conceitos contábeis de custo de mercadoria para revenda/custo de produção de mercadoria, são variáveis e essencialmente dependem da visão administrativa, isto é, o custo poderá variar desde a apropriação tão somente das matérias físicas incorporadas ao bem produzido, quanto estender-se à apropriação de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, conforme for a visão gerencial¹.

Não obstante, no caso da legislação de Pis e Cofins, o custo é tomado como distinto de despesa, consoante a exposição de motivos da MP 135 e a separação dos incisos do artigo 3º (inciso I e II, custo, incisos III a XI, demais despesas passíveis de crédito).

Portanto, tendo em conta essa distribuição dispositiva da Lei, o termo custo aqui deve ser entendido como “**dispêndios do processo produtivo**”, isto é, todos os dispêndios necessários para colocação do bem acabado – ou serviço prestado - no local de venda ou prestação de serviço. Por outro lado, os dispêndios administrativos, comuns a empresas comerciais e industriais, não geram direito a crédito.

Exemplificativamente, nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o serão também para empresas industriais e de serviços, no que se refere ao inciso II do art. 3º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos.

Despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.

Por fim, anoto o julgamento do Resp 1.221.170/PR, sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno), e que amolda-se perfeitamente às teses aqui expostas. Com efeito, no referido Resp se estabeleceu:

- que se trata de esclarecer o conceito de insumos e que tais insumos se inserem no **contexto da produção**; de fato, firmou-se a representatividade da controvérsia “*com a finalidade de definir o conceito de insumo, tal como empregado nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de Pis e Cofins dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo*”; (grifos meus)

- que “*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Além disso, o voto vista da Ministra Regina Helena Costa, cujas razões foram encampadas pelo voto condutor do acórdão, não admitiu, nem em tese, despesas como “seguros, viagens e conduções, despesas gerais comerciais”;*

¹ Para ilustrar as diversas formas de custeio, variando conforme o grau de apropriação dos dispêndios, vide PADOVEZE, CLÓVIS LUIS e outro - Custo e Preços de Serviços. São Paulo: Ed. Atlas, 2013, página 68.

Processo nº 11080.724372/2013-21
Acórdão n.º **3201-004.920**

S3-C2T1
Fl. 8.463

No caso dos serviços de inventário, trata-se de serviços estritamente vinculados à contabilidade e administração da empresa, e portanto, conforme o norte conceitual adotado, não geram direito a crédito.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira – Redator Designado