



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000417/2010-16
RESOLUÇÃO	3102-000.427 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANONE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE):

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento cumulado com Declaração de Compensação (PER/DCOMP) cujos créditos são relativos à Cofins não-cumulativa.

Os autos retornam de diligência determinada por esta 2ª Turma em 08/12/2014, tendo abrangido os 24 (vinte e quatro) processos abaixo, relativos a PER/DCOMP cujos créditos são do PIS e Cofins não cumulativos nos 12 (doze) trimestres dos anos de 2009 a 2011, bem como do de nº 19515.721086/2013-69, relativo a três Autos de Infração - um para cada Contribuição, por glosas de créditos da não cumulatividade e saldos devedores em dois períodos de apuração, e um terceiro Auto por multa isolada em face de ressarcimento indeferido ou indevido.

O contribuinte apresentou inicialmente Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, que se encontra resumida no Despacho do Presidente desta 2ª Turma determinando a diligência. Em seguida, quando intimado do resultado da diligência, ingressou com uma segunda Manifestação, mais uma vez tempestivamente.

Na Manifestação Inconformidade alega preliminarmente a nulidade do Despacho Decisório, tido como precário e ilíquido.

Precário, porque “nada obstante a apresentação de diversos documentos probatórios pela Requerente (notas fiscais, CTCs, contratos, livros fiscais, etc), a investigação foi pautada essencialmente (para não dizer, exclusivamente) na planilha suporte fornecida pela Requerente, com as informações que compõem a memória de cálculo da DACON”.

Informa que essa planilha – ou “memoriais de cálculo” ou ainda memórias de cálculo” – reúne informações de diversas operações realizadas pela empresa e é alimentada a partir de relatórios extraídos dos sistemas de controles da Requerente (sistema EMS) e argúi que, tendo sido enviada como um documento suporte, para auxiliar no trabalho da fiscalização e facilitar a verificação dos elementos principais de cada operação que deu ensejo ao creditamento, “não poderia, entretanto, ter sido utilizada como documento principal, quiçá o único, para o trabalho de investigação.” Embora reconhecendo que em alguns casos a planilha apresentada não contém informação sobre o CNPJ/Razão Social do fornecedor e nem todas as informações foram apresentadas nos modelos exigidos, considera que isso em nada invalida o seu direito aos créditos, já que já que as informações necessárias para tanto poderiam ser obtidas a partir dos demais documentos apresentados (menciona Notas Fiscais, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas-CTRC, comprovantes de pagamentos de aluguéis, contratos etc).

Considera que o procedimento da fiscalização inverteu o ônus da prova indevidamente, sendo manifestamente nulo por violar o art. 142 do CTN e não apresentar liquidez e certeza.

No mérito, o contribuinte defende o direito aos créditos glosados. Em seguida refuta no tópico V.2 da Manifestação de Inconformidade os valores glosados em função da falta de CNPJ (subtópico V.2.A) e das operações cujos CFOP não geram créditos, segundo a fiscalização (subtópico V.2.B), o que se aplica em relação a

diversos insumos. No tópico V.3, então, seguindo a mesma ordem da Informação Fiscal inicial, trata uma a uma das demais glosas.

Levando em conta a necessidade de exame dos documentos acostados com a Manifestação de Inconformidade e que o contribuinte apontou inexistências na apuração feita pela fiscalização com o emprego de filtros, este Colegiado considerou necessário o reexame. Daí a diligência, que resultou na Informação Fiscal datada de 29/10/2015 e cujas referências às folhas são relativas à numeração do processo nº 19515.721086/2013-69. Dessa Informação consta um resumo dos PER/DCOMP analisados e dos respectivos processos, com o valor do crédito requerido em cada um deles, o valor deferido originalmente e o deferido depois da diligência:

PER	Data	Processo	Tributo	Periodo	Valor Pleiteado	Valor Deferido Original	Valor Deferido Atual
27567.16262.230911.1.5.11-6013	23/09/2011	12585.000415/2010-19	Cofins	1ºT/2009	R\$ 11.481.526,43	R\$ 8.022.112,07	R\$ 9.633.097,79
41041.92700.230911.1.5.11-1375	23/09/2011	12585.000416/2010-63	Cofins	2ºT/2009	R\$ 11.013.063,45	R\$ 7.593.355,49	R\$ 9.391.509,01
39982.93961.230911.1.5.11-0112	23/09/2011	12585.000417/2010-16	Cofins	3ºT/2009	R\$ 13.285.666,61	R\$ 10.063.789,68	R\$ 11.661.862,14
24628.71616.230911.1.5.11-8783	23/09/2011	12585.000418/2010-52	Cofins	4ºT/2009	R\$ 12.322.281,80	R\$ 7.880.626,43	R\$ 10.090.824,79
02243.59122.230911.1.5.11-4344	23/09/2011	12585.000423/2010-65	Cofins	1ºT/2010	R\$ 12.608.208,61	R\$ 4.595.325,78	R\$ 10.849.498,97
22582.16011.230911.1.5.11-5696	23/09/2011	12585.000424/2010-18	Cofins	2ºT/2010	R\$ 12.441.392,24	R\$ 4.786.316,59	R\$ 10.493.486,86
29014.63436.230911.1.5.11-9772	23/09/2011	12585.720243/2011-84	Cofins	3ºT/2010	R\$ 13.107.604,14	R\$ 2.346.282,70	R\$ 10.584.318,80
01669.25266.230911.1.5.11-3182	23/09/2011	12585.720244/2011-29	Cofins	4ºT/2010	R\$ 11.644.408,36	R\$ 5.110.747,08	R\$ 9.308.089,57
12062.39573.131011.1.5.11-0556	13/10/2011	12585.720245/2011-73	Cofins	1ºT/2011	R\$ 12.905.105,15	R\$ 3.954.751,33	R\$ 6.708.699,65
13249.51688.131011.1.5.11-2034	13/10/2011	10880.941599/2012-71	Cofins	2ºT/2011	R\$ 10.230.628,77	R\$ 3.511.724,36	R\$ 5.725.026,76
26459.11803.211011.1.1.11-6880	21/10/2011	10880.941601/2012-10	Cofins	3ºT/2011	R\$ 11.988.201,67	R\$ 7.018.213,94	R\$ 10.275.951,14
05557.29737.230212.1.1.11-4788	23/02/2012	10880.941603/2012-09	Cofins	4ºT/2011	R\$ 10.617.645,33	R\$ 4.346.821,56	R\$ 8.680.010,12
24096.65734.230911.1.5.10-0896	23/09/2011	12585.000419/2010-05	Pis/Pasep	1ºT/2009	R\$ 2.491.879,87	R\$ 1.741.492,12	R\$ 2.091.109,46
13555.59678.230911.1.5.10-2543	23/09/2011	12585.000420/2010-21	Pis/Pasep	2ºT/2009	R\$ 2.390.514,83	R\$ 1.648.280,30	R\$ 2.038.463,10
03893.69695.230911.1.5.10-9779	23/09/2011	12585.000421/2010-76	Pis/Pasep	3ºT/2009	R\$ 2.871.015,57	R\$ 2.172.162,05	R\$ 2.518.475,74
17868.20260.230911.1.5.10-3955	23/09/2011	12585.000422/2010-11	Pis/Pasep	4ºT/2009	R\$ 2.674.410,14	R\$ 1.724.943,42	R\$ 2.189.946,93
10827.77506.230911.1.5.10-7200	23/09/2011	12585.000425/2010-54	Pis/Pasep	1ºT/2010	R\$ 2.736.190,22	R\$ 1.012.601,93	R\$ 2.359.531,13
07626.01143.230911.1.5.10-4200	23/09/2011	12585.000426/2010-07	Pis/Pasep	2ºT/2010	R\$ 2.699.738,93	R\$ 1.046.640,57	R\$ 2.276.815,99
38546.25680.230911.1.5.10-5953	23/09/2011	12585.720246/2011-18	Pis/Pasep	3ºT/2010	R\$ 2.844.790,30	R\$ 520.645,27	R\$ 2.343.221,65
34082.36493.230911.1.5.10-9384	23/09/2011	12585.720247/2011-62	Pis/Pasep	4ºT/2010	R\$ 2.580.747,22	R\$ 1.175.024,93	R\$ 2.085.191,95
32511.87249.131011.1.5.10-7183	13/10/2011	12585.720248/2011-15	Pis/Pasep	1ºT/2011	R\$ 2.814.516,75	R\$ 874.456,70	R\$ 1.472.049,12
41139.21746.131011.1.5.10-0233	13/10/2011	10880.941600/2012-67	Pis/Pasep	2ºT/2011	R\$ 2.228.879,87	R\$ 769.465,59	R\$ 1.249.736,04
21819.45239.211011.1.1.10-0773	21/10/2011	10880.941602/2012-56	Pis/Pasep	3ºT/2011	R\$ 2.612.604,73	R\$ 1.533.697,75	R\$ 2.240.866,08
01110.70903.230212.1.1.10-0692	23/02/2012	10880.941604/2012-45	Pis/Pasep	4ºT/2011	R\$ 2.321.584,30	R\$ 963.465,65	R\$ 1.904.063,07

Um segunda diligência, em tudo semelhante, também foi realizada abrangendo os 8 (oito) processos abaixo, relativos aos 4 (quatro) trimestres de 2008, bem como o processo nº 19515.721086/2013-69, relativo a dois Autos de Infração, um cada para Contribuição, sendo que nos dois Autos não há constituição de crédito tributário, mas apenas redução dos saldos credores das duas Contribuições (transcrevo a planilha abaixo do processo nº 19515.722826/2012-01, fl. 12675):

PER	Data	Processo	Tributo	Periodo	Valor Pleiteado	Valor Deferido Original	Valor Deferido Atual
28817.43523.230911.1.5.11-1874	23/09/2011	12585.000026/2009-50	Cofins	1ºT/2008	R\$ 8.704.894,38	R\$ 6.211.361,36	R\$ 7.748.461,91
13284.69134.230911.1.5.11-2580	23/09/2011	12585.000027/2009-02	Cofins	2ºT/2008	R\$ 9.482.242,37	R\$ 6.519.526,36	R\$ 8.457.423,18
40784.58029.230911.1.5.11-6231	23/09/2011	12585.000033/2009-51	Cofins	3ºT/2008	R\$ 9.497.758,02	R\$ 6.434.591,38	R\$ 8.556.622,37
42161.78044.230911.1.5.11-8635	23/09/2011	12585.000029/2009-93	Cofins	4ºT/2008	R\$ 10.552.929,96	R\$ 7.320.949,14	R\$ 9.539.981,54
04550.16386.230911.1.5.10-2069	23/09/2011	12585.000031/2009-62	Pis/Pasep	1ºT/2008	R\$ 1.889.878,39	R\$ 1.348.519,25	R\$ 1.682.231,87
29287.72520.230911.1.5.10-1353	23/09/2011	12585.000032/2009-15	Pis/Pasep	2ºT/2008	R\$ 2.058.644,72	R\$ 1.415.423,49	R\$ 1.836.151,09
24432.81043.230911.1.5.10-9298	23/09/2011	12585.000030/2009-18	Pis/Pasep	3ºT/2008	R\$ 2.062.013,24	R\$ 1.396.983,65	R\$ 1.857.687,74
13593.35138.230911.1.5.10-4580	23/09/2011	12585.000028/2009-49	Pis/Pasep	4ºT/2008	R\$ 2.291.096,63	R\$ 1.589.416,59	R\$ 2.071.180,20

Na Informação Fiscal da diligência o Auditor-Fiscal, depois de resumir o procedimento no RELATÓRIO, no tópico seguinte, FUNDAMENTAL LEGAL, se refere

às regras dos créditos do regime não cumulativo do PIS e Cofins, repetindo em parte o contido no Despacho Decisório e considerando que à luz do art. 111 do CTN tais regras, “pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restrito, porquanto se conformam em um incentivo ou benefício fiscal implementado pelo Estado”.

Também informa, em relação à situação específica do contribuinte:

49. No caso em tela, o contribuinte apura crédito presumido com base na situação prevista no inciso II do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, na aquisição de leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, para qual a alíquota aplicável é de 60% da prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que resulta no percentual de 0,99% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 4,56% para a Cofins.

50. Por fim, vale destacar que os créditos presumidos apurados pelo contribuinte com base na aquisição de leite in natura relacionam-se a receitas de vendas realizadas exclusivamente no mercado interno, o que afasta a incidência da inovação trazida pela Lei nº 11.431, de 2011, ou seja, não são passíveis de utilização por meio de ressarcimento ou compensação, somente por dedução.

A reanálise das glosas na diligência resultaram em acréscimo dos valores parcialmente deferidos, demonstrados nas duas planilhas mais acima, devendo-se o não reconhecimento de créditos remanescentes ao seguinte, tudo conforme os itens da referida Informação Fiscal que resumo (tópico “DIREITO CREDITÓRIO”, com referências às numeração do processo nº 19515.721086/2013-69):

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO: *a fiscalização mencionou o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e a Lei nº 11.488, 2007 (que alterou a redação do inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, este inciso dispondo sobre alíquota zero no leite nele especificado) e interpretou que “não geram direito a crédito, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de ‘leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano’. Também considera neste item o seguinte:*

54. Nos termos da Resolução do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA nº 5, de 13 de novembro de 2000, item 2.1, entende-se por Leites Fermentados os produtos resultantes da fermentação do leite pasteurizado ou esterilizado, por fermentos lácticos próprios. Complementa a norma em seu item 2.1.1 que se entende por iogurte o leite fermentado, cuja fermentação se realize com cultivos protosimbóticos específicos, aos quais podem-se acompanhar, de forma complementar, outras bactérias ácido-lácticas que, por sua atividade contribuem para a determinação das características do produto final (fls. 19733 a 19736).

55. Ratifica o entendimento supra a própria informação disponibilizada pelo sujeito passivo em 20/02/2012, que, em Demonstrativo da Receita Bruta, evidencia a exclusão da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de vendas no mercado interno de Leite UHT, Iogurtes, Queijo Petit, Leite em Pó, etc. (fls. 19728 a 19731).

56. Nesse sentido, esclareceu também o sujeito passivo na mesma data que os referidos produtos são tributados à alíquota zero com base no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (fl. 19732).

57. Em relação às memórias de cálculo apresentadas pelo sujeito passivo, encontramos aquisições de Iogurtes BEB LÁCTEA DANONE MORANGO 700G, BEB LACTEA DANONE SALADA FRUTA 700G, CORPUS POLPA MORANGO 90 LTE FERM e POLPA PTA SAB 600 IOG POLPA FTA, códigos TIPI nº 04039000 e 04031000, operações sujeitas à alíquota zero, que não geram direito a crédito ao adquirente, pelo que mantivemos as referidas glosas.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS PARA OUTRAS RUBRICAS: operações descritas como "Aluguéis de Imóveis", "Aluguéis de Máquinas", "Armazenagem" ou "Frete" e Devoluções de Vendas", CFOP nº 1202, 2202, 1411 e 2411, foram reclassificadas respectivamente para as linhas 05, 06, 07 e 12, fichas 06A/16A do Dacon, para serem examinadas no âmbito de cada rubrica;

IMPORTAÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA: tendo em vista que originalmente a fiscalização aceitou a integralidade dos valores constantes nas memórias de cálculo do sujeito passivo para a rubrica em epígrafe, nas intimações iniciais de 23/03/2015 (para o ano de 2008) e de 15/04/2015 (para os anos de 2009 a 2011) foram anexadas a relação de todas as operações admitidas durante a diligência original (a integralidade dos valores constantes nas memórias de cálculo), para que o sujeito passivo eventualmente apresentasse algum esclarecimento adicional. Como não houve manifestação em relação aos referidos valores, a fiscalização manteve a integralidade dos valores constantes nas memórias de cálculo, limitados ao seu montante total.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO: mantida a glosa relativa aquisições de leite desnatado (LEITE A 0%), código TIPI nº 04011090, operações sujeitas à alíquota zero em face do inc. XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (tal como nos BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA, a fiscalização também mencionou aqui o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CONTRATAÇÕES DE EMPRESAS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA: glosa relativa a serviços contratados de L&V TERCEIRIZAÇÃO MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, CNPJ nº 07.755.591/0001-56, que a fiscalização justifica afirmando:

67. A norma contida no art. 3º, § 2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao vedar o direito ao crédito em relação aos valores de mão-de-obra pagos a pessoa física, visa impedir que as empresas apurem créditos em relação à contratação de mão-de-obra de pessoal autônomo para realização de serviços.

68. De forma análoga, não há qualquer permissão nas leis supracitadas para a apuração de créditos da não- cumulatividade em relação aos dispêndios com pessoal próprio ou terceirizado em folha de pagamento.

69. A análise conjunta das afirmações acima nos leva ao entendimento de que não darão direito a crédito os valores de mão de obra pagos a pessoa física, ainda que por intermédio de pessoa jurídica contratada para tal fim, por meio de terceirização, vez que entender de forma distinta subverteria o sentido das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois permitiria que o sujeito passivo tomasse crédito sobre a sua “folha de pagamento” simplesmente optando por terceirizar seu corpo funcional.

70. De fato, ao analisarmos as notas fiscais apresentadas emitidas pela empresa L&V TERCEIRIZAÇÃO MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, verificamos que se trata de pagamento a título de mão de obra, ou seja, um mero reembolso de salários de pessoal terceirizado que presta serviços para o sujeito passivo (fls. 20297 a 20314).

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – OUTRAS AQUISIÇÕES: equipamentos de proteção individual, materiais para testes e materiais de laboratório, que segundo a fiscalização “não são matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e não sofrem alteração por desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, de tal modo que não se encaixam no conceito de insumo”. O Auditor-Fiscal especifica que foram mantidas as glosas referentes “às aquisições de equipamentos de proteção individual (botas, botinas com biqueira de aço, camiseta branca manga longa), materiais para testes, materiais de laboratório e os valores incorridos na seleção de pessoal”;

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS PARA CRÉDITOS PRESUMIDOS - LEITE IN NATURA: “aquisições de ‘LEITE IN NATURA RESFRIADO’, código TIPI nº 04012090”, que, considerando-se o art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, foi realçada das aquisições de leite in natura para a rubrica Créditos Presumidos Apurados sobre Insumos de Origem Animal, linha 25, fichas 06A/16A do Dacon, cujo crédito correspondente foi obtido com a aplicação do percentual de 60% das alíquotas básicas das contribuições, resultando nas alíquotas de 0,99% e 4,56%, respectivamente para Pis/Pasep e Cofins;

IMPORTAÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO: aquisições de leite em pó desnatado, código TIPI nº 04021010, operações sujeitas à alíquota zero em face do disposto no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (tal como em BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA e em BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, a fiscalização também mencionou aqui o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – FRETE INCORRIDO NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO: “frete incorridos na aquisições de leite em pó desnatado (LEITE EM PÓ DESNATAD), código TIPI nº 04021010, operações sujeitas à alíquota zero em face do disposto no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. Depois de se referir mais uma vez ao multicitado art. 3º, § 2º, II, a fiscalização interpretou como segue:

87. (...) integrando o custo do bem adquirido, o frete incorrido nas compras recebe, no que diz respeito ao direito creditório, o mesmo tratamento tributário dispensado aos bens transportados, de tal modo que somente no caso de os referidos bens serem tributados é que os fretes correlatos ensejarão direito a crédito.

88. Raciocínio distinto não poderia prosperar, dado que ao admitir-se sua integração ao custo de aquisição, o frete reveste-se, de fato, de novo aspecto, como se bem propriamente dito fosse, e, por óbvio, deve receber mesmo tratamento tributário.

89. Isso quer dizer que, no caso de fretes incorridos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, o valor do frete não gerará direito a crédito, assim como não o ensinam os próprios bens adquiridos. Nessa esteira, acaso refirmem-se ao transporte de bens atingidos pela suspensão, com direito ao crédito presumido por parte do adquirente, assim o serão os respectivos fretes 90. Assim, em face do disposto no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, que reduziu a zero as alíquotas das contribuições incidentes na importação e nas vendas no mercado interno de leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, mantivemos as glosas dos créditos relacionados aos fretes incorridos nas aquisições de leite supracitadas, sujeitas à alíquota zero;

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS

FÍSICAS: operações relativas a serviços prestados pela pessoa física LEANDRO MITUYAMA BEZERRA, CPF nº 348.171.098-40, que, em obediência ao art. 3º, § 3º, I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não geram direito a crédito.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CONTRATAÇÕES DE EMPRESAS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA: serviços contratados de L&V TERCEIRIZAÇÃO MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, CNPJ nº 07.755.591/0001-56 (ver o mesmo subitem, em BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS);

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS: glosas referentes às seguintes operações:

a) Serviços prestados por LUIS CARLOS LELECO E SILVA, CNPJ nº 06.294.364/0001-08, pois, conforme contrato apresentado, trata-se de locação de equipamentos utilizados na construção civil, tais como retroescavadeiras, rolo compactador, caçambas e caminhões (fls. 19857 a 19870).

b) Serviços prestados por VICENTE BATISTA NUNES, CNPJ nº 03.277.221/0001-08, pois, conforme contrato apresentado, o objeto da prestação é a remoção (içamento) e transporte de tanques de propriedade da DANONE LTDA (fls. 20058 a 20075).

c) Serviços prestados por A L DE CARVALHO FERREIRA PISSINATTI EMB, CNPJ nº 71.976.708/0001-20, uma vez que têm como objeto, conforme contrato apresentado pelo contribuinte, a locação de paletes a serem utilizados durante o transporte e movimentação de mercadorias, bens que servem apenas como embalagens de transportes, sequer se incorporando ao produto final (fls. 19771 a 19798).

d) Serviços prestados por CARLOS ALBERTO ZANETTI, CNPJ nº 12.677.139/0001-53; CONSCIL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ nº 02.908.806/0001-08; CONSTRUTORA ETAPA LTDA, CNPJ nº 17.852.997/0001-00; DN PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA, CNPJ nº 02.713.787/0001-64; ELOS CONSTRUTORA LTDA., CNPJ nº 04.531.242/0001-62; EMSERE CONSTRUÇÕES LTDA., CNPJ nº 01.683.591/0001-01; HJR CONSTRUÇÕES LTDA., CNPJ nº 18.988.394/0001-01; JULIO CESAR DE ENGENHARIA,

CNPJ nº 08.704.291/0001-00; L&V PINTURAS INDUSTRIAIS E COMERCIAIS, CNPJ nº 10.209.356/0001-93; NATANAEL APARECIDO DA COSTA, CNPJ nº 00.752.013/0001-17; WEVERTON ZANETTI, CNPJ nº 10.904.935/0001-56; e WSP PINTURA FILHO & CIA LTDA., CNPJ nº 11.673.110/0001-30, pois, conforme documento(s) fiscal(is) apresentado(s), as empresas atuam fornecendo bens, serviços e/ou mão-de-obra incorridos na construção e/ou na manutenção civil e/ou predial (fls. 19778 a 20275; 20295 e 20296; e 20315 e 20361).

e) Serviços prestados por JAIME DE FREITAS SOBRINHO, CNPJ nº 04.582.163/0001-80, pois, conforme documento(s) fiscal(is) apresentado(s), a empresa atua fornecendo bens, serviços e/ou mão-de-obra relativos à sinalização visual, banners, adesivos e congêneres (fls. 20276 a 20294); e

f) Serviços prestados por ALMEIDA LOPES CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA, CNPJ nº 01.659.741/0001-41; CONSTRUÇOES SILVA E FREITAS LTDA, CNPJ nº 10.398.479/0001-10; CONSTRUQUALY CONTR. E COM. LTDA, CNPJ nº 00.119.488/0001-70; MATEC ENGENHARIA E CONSTRUÇOES LTDA, CNPJ nº 64.978.646/0001-20; e RECUPERA SERV. ESPECIAIS EM PISOS LTDA, CNPJ nº 08.773.951/0001-05, pois, conforme descrição apresentada pelo sujeito passivo (CONSERVAÇÃO EDIF. - MANUT. PREDIAL, CONSERVAÇÃO EDIF, CONSERVAÇÃO EDIF - INSTALAÇÕES e OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS), as empresas atuam fornecendo bens, serviços e/ou mão-de-obra incorridos na construção e/ou na manutenção civil e/ou predial;

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - OUTRAS AQUISIÇÕES: “gastos com assistência médica, transporte e uniformes de funcionários, equipamentos de proteção individual, os materiais para testes, de laboratório, de limpeza, de higiene, as ferramentas, os bens e serviços utilizados em ações promocionais de marketing, durante ações de patrocínio”, porque, segundo a fiscalização, “não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e não sofrem alteração por desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, de tal modo que não se encaixam no conceito de insumo”. O Auditor-Fiscal especifica:

106. Nesse sentido, mantivemos as glosas referentes às aquisições (principal e o frete, quando presente) de equipamentos de proteção individual, ferramentas, material para laboratório e de limpeza, bem com as referentes às despesas incorridas em ações de marketing, descritas nas memórias de cálculo do sujeito passivo como FERRAMENTA CURVA SMS 123 2020 DM 10, FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO-8 BIT 200D P30, FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO-9 BIT 200 DP30, FERRAMENTAS/MATERIAL CONSTRUCAO, FERRAMENTAS/MATERIAL CONSTRUCAO - FERRAMENTAS, LUVA PROCEDIMENTO NITRIL PRO 899 TAMANHO G, MATERIAL HIGIENE GERAL, MATERIAL LABORATÓRIO, FURADEIRAS DE TODOS OS TIPOS, MATERIAL LIMPEZA/QUÍMICOS e OUTROS GASTOS DE MKT, individualmente por nós identificadas nas planilhas com a recomposição das bases de cálculo.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS PARA CRÉDITOS PRESUMIDOS - LEITE IN NATURA (FRETES): a fiscalização reclassificou os fretes incorridos na aquisição de leite in natura para a rubrica Créditos Presumidos Apurados sobre Insumos de Origem Animal, linha 25, fichas 06A/16A do Dacon, explicando o seguinte:

107. Encontramos também operações referentes ao frete incorrido na aquisição de leite in natura, sujeito à suspensão com direito ao crédito presumido, nos termos do inciso II do § 1º do art. 8º c/c inciso II do art. 9º, ambos da Lei nº 10.925, de 2004.

108. Vale lembrar que, integrando o custo do bem adquirido, o frete incorrido nas compras recebe, no que diz respeito ao direito creditório, o mesmo tratamento tributário dispensado aos bens transportados, de tal modo que, no caso de fretes incorridos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, o valor do frete não gerará direito a crédito, assim como não o ensejam os próprios bens adquiridos. Nessa esteira, acaso refiram-se ao transporte de bens atingidos pela suspensão, com direito ao crédito presumido por parte do adquirente, assim o serão os respectivos fretes.

(...)

110. Igualmente encontramos operações descritas como FRETES DIVERSOS e FRETES PRODUTOS, que foram reclassificadas para a rubrica "Despesas com Armazenagem e Fretes", linha 07, fichas 06A/16A do Dacon, para serem examinadas no âmbito da referida rubrica.

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: tal como no item IMPORTAÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA, a fiscalização aceitou a integralidade dos valores constantes nas memórias de cálculo da contribuinte;

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA: como inicialmente foram glosados neste item somente as operações cujo CNPJ do fornecedor do serviço não havia sido informado (CNPJ em branco) ou escriturados sob CFOP inexistente, nº 4100, tendo o contribuinte corrigido os CNPJ e apresentando notas fiscais referentes às operações escrituradas originalmente sob CFOP inexistente, comprovando tratar-se de aquisição de energia elétrica, na diligência foram aceitos integralmente os valores descritos como aquisição de energia elétrica. Houve apenas uma ressalva, em face da reclassificação a seguir;

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA - OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS PARA DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAGEM: foram encontradas operações em 2010 e 2011 descritas como "FRETES PRODUTOS", CFOP nº 4100 (inexistente), bem como outros serviços com descrições diversas, adquiridos de pessoas jurídicas transportadoras (COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DO VALE, CNPJ nº 00.680.933/0010-68, e COOPERCARGA, CNPJ nº 81.800.849/0036-71), reclassificadas pela fiscalização para a linha 07, fichas 06A/16A do Dacon, "Despesas com Fretes e Armazenagem" para serem examinadas no âmbito desta rubrica;

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - ALUGUÉIS DE VAGAS PARA FUNCIONÁRIOS E CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO: mantida "a integralidade das glosas em relação às contratações efetuadas de ALLPARK ESTAPAR EMP.PART.E SERV.S/C LTDA, CNPJ nº 60.537.263/0001-66, SM VALET SERVICE ESTACIONAMENTOS LTDA, CNPJ nº 68.972.843/0001-93, e SISTEMA IMPARK DE EST E GARAGENS LTDA, CNPJ nº 03.212.244/0003-98, nesse último caso também por falta de comprovação do crédito." Em relação aos dois contratos apresentados – o da ALLPARK ESTAPAR EMP.PART.E SERV.S/C LTDA e o da SM

VALET SERVICE ESTACIONAMENTOS LTDA da ALLPARK e da SM VALET -, o Auditor-Fiscal esclarece que “ambos têm como objeto a prestação de serviços de estacionamento de veículos de funcionários e prepostos do contribuinte ou de quem a mesma assim determinar, nas vagas existentes nos estabelecimentos administrados pelas empresas contratadas (fls. 12007 a 12029), o qual não se molda às situações previstas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003”. Em relação à terceira empresa, “intimado a tanto, o sujeito passivo não apresentou a documentação requerida em intimação nem qualquer outra que permitisse que identificássemos o objeto locado pelo sujeito passivo”;

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - ALUGUÉIS DE APARTAMENTOS TIPO FLAT LOCADOS DE PESSOA FÍSICA (valores pagos à empresa VICTORINO CONSULTORIA DE IMÓVEIS S/C LTDA) e LOCAÇÕES CONTRATADAS COM PESSOAS FÍSICAS: glosa mantida em face de previsão legal, já que “Nos termos do inciso IV, art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, geram direito a crédito ao sujeito passivo, pelo que mantivemos as glosas relativas às operações supra.”;

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA FUNCIONAR COMO CLUBE DE LAZER: glosado o aluguel porque “os imóveis não utilizados nas atividades da empresa - como clubes utilizados por funcionários - não geram direito a crédito”;

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - ALUGUÉIS DE BENS MÓVEIS: despesas com paletes a serem utilizados durante o transporte e movimentação de mercadorias, que segundo a fiscalização não são máquina ou equipamento (alude à parte final do inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003), “servindo apenas como embalagens de transportes, que sequer se incorporam ao produto final”, bem como com comodato “máquina de café e suprimentos associado ao serviço de manutenção, bens e serviços que definitivamente não são utilizados na atividade da empresa e sim de forma acessória ao seu funcionamento;

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: item que engloba os subitens **LOCAÇÕES CONTRATADAS COM PESSOAS FÍSICAS e LOCAÇÃO DE BENS E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIVERSOS ESTRANHOS À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA**, este relativo às seguintes operações contratadas junto a pessoas jurídicas: locação de projetor multimídia, locação em regime de comodato de máquina de café e suprimentos, locação de equipamentos de monitoramento eletrônico de imagens e câmeras, locação de equipamentos de telefonia PABX, transmissão de dados e voz, bem como o acesso a redes virtuais privadas (VPN), encargos dos serviços de telefonia, locação de equipamentos utilizados na construção civil, tais como retroescavadeiras, rolo compactador, caçambas e caminhões, locação de equipamentos utilizados em manutenção civil, locação de paletes a serem utilizados durante o transporte e movimentação de mercadorias,

acesso dedicado à internet, marketing associado à saúde, remoção (içamento) e transporte de tanques de propriedade da DANONE, aluguel de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, locação de máquinas de café e de água, locação de máquinas e equipamentos para escritórios vinculados a patrocínio de eventos esportivos, hospedagem e alimentação e locação de máquinas e equipamentos para escritórios (em descritas como material de consumo). Justificando a glosa dessas operações, o Auditor-Fiscal afirma:

148. Vale definir que a expressão "utilizados nas atividades da empresa", contida no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não deve ser interpretada de forma tal que permita que todo e qualquer máquina ou equipamento locado pelo contribuinte gere direito a crédito e, sim, tão somente aqueles que estejam ligados à atividade fim da pessoa jurídica e contribuam para a formação de suas receitas.

149. Em outras palavras, a hipótese vazada na norma supra é restrita às máquinas e equipamentos que contribuam para a formação das receitas oriundas da sua atividade fim, do seu processo industrial, nesse caso. Significa dizer que o fornecimento de materiais e a locação de equipamentos destinados a setores estranhos à atividade-fim da empresa, tais como a locação de caçambas ou outros bens utilizados na construção civil, o fornecimento de materiais de consumo e de escritório, a locação de máquinas de impressão e fotocópia, bem como de fax e telefonia, de máquinas de café, água ou vending machines, relativos à hospedagem ou alimentação de funcionários, de equipamentos utilizados em reuniões e convenções, em atividades promocionais, em campanhas de marketing ou durante o patrocínio de eventos esportivos, bem como a assessoria técnica envolvida na prestação do serviço, não geram direito a crédito.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS: *na diligência foi reconhecido crédito somente em relação às operações categorizadas como Frete na Venda, Frete na Aquisição e Armazenagem, mas não em relação às demais, com destaque nestas para o transporte entre estabelecimentos da empresa. O Auditor-Fiscal afirma:*

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

152. Segundo a legislação vigente, as despesas de armazenagem e de frete que geram direito a crédito se restringem àquelas incorridas nas operações de venda, no caso dos fretes, e desde que tenham sido suportadas pelo vendedor, conforme enuncia o inciso IX do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, in verbis:

(...)

153. Não há na legislação que regula as contribuições qualquer autorização expressa para o direito ao crédito apurado em relação aos fretes incorridos nas aquisições de insumos ou durante a movimentação de produtos acabados ou não entre estabelecimentos da pessoa jurídica assim como existe para o caso dos fretes incorridos nas operações de vendas (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX).

154. Contudo, a boa técnica contábil preconiza a contabilização das despesas de fretes incorridos na compra de insumos como integrantes do custo de aquisição da

mercadoria, de tal modo que admitido o crédito em relação a tais operações. A esse respeito, assim dispõe o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR).

(...)

155. Vale frisar que, para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviços de terceiros, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte entre estabelecimentos, que, por revestirem-se natureza distinta, não devem compor o custo de aquisição dos insumos obtidos.

156. Também não se deve entender que qualquer movimentação do produto em elaboração configure agregação de insumos para o seu acabamento. Considera-se insumo aquilo que, por sua natureza, agrega-se ao produto ou serviço em composição ou contribui diretamente para sua formação, formando com ele um todo harmônico e indivisível. Isso em nada se assemelha aos gastos com o transporte do produto ainda que em elaboração de uma unidade para outra.

157. Assim, por não se enquadrarem no conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, não compõem o custo de aquisição dos bens adquiridos e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições.

158. Sobre o assunto, vale discorrer sobre as peculiaridades do transporte contratado pelo contribuinte. Alegou o sujeito passivo que os iogurtes e demais produtos lácteos produzidos, após a fabricação, devem ser submetidos a condições de temperatura extremamente baixas para que possam adquirir a viscosidade e a qualidade ideal, de modo a tornarem-se aptos ao consumo humano.

159. Aduz também que, em vista de os produtos em questão ainda não estarem aptos para consumo humano e terem exíguo prazo de validade, necessita realizar esse processo de resfriamento nos próprios caminhões durante o transporte, dentro dos quais os produtos continuarão seu processo produtivo, já que sujeito a condições internas que permitem seu processo de depuração (fls. 15277 a 15357).

(...)

160. Nesse sentido, defende a tese de que o transporte de mercadoria para os seus centros de distribuição consubstancia-se em verdadeiro insumo, porquanto necessária à etapa final de resfriamento dos produtos fabricados para finalização do processo produtivo, o que, no caso do sujeito passivo, é realizada dentro dos caminhões.

(...)

161. Ora, trata-se de uma decisão pessoal do contribuinte como parte de sua estratégia operacional - considerada a peculiaridade de seus produtos naquilo que diz respeito ao curto prazo de validade - optar pela fabricação centralizada com a utilização de centros de distribuição espalhados pelo país ou por produções descentralizadas.

162. Nesse contexto, ainda que necessária ao processo de maturação do produto, a etapa final de resfriamento não tem o condão de modificar a natureza do serviço principal que é prestado concomitantemente, qual seja o frete entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Em outras palavras, o serviço prestado ainda é o frete, mesmo que, por estratégia operacional do sujeito passivo, faz-se necessário que nessa etapa ocorram também outros serviços para conclusão do processo produtivo.

163. Ante o exposto, não deve ser reconhecido o direito ao crédito em relação aos fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais.

164. Assim, necessária ao exame fiscal a segregação dos fretes incorridos sobre operações de transferências de mercadorias daqueles incorridos na venda de mercadorias ou na aquisição de insumos, de tal modo que, desde a diligência original e durante o presente procedimento fiscal, inúmeras foram as vezes que intimamos o sujeito passivo a apresentar tais informações.

165. Reitera-se, mais uma vez, que a documentação requerida para o exame das despesas de frete é EXATAMENTE A MESMA daquela requerida durante os exames originais (concluídos em 2012 e 2013), de tal modo que não é razoável admitir que, mesmo após a emissão dos despachos decisórios, o sujeito passivo não tenha tido a devida oportunidade de providenciar tais informações.

166. Durante o presente exame, as planilhas específicas para a rubrica “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, apresentadas em 13/04/2015 e em 05/05/2015, continham valores distintos daqueles constantes nos Dacon (fls. 16196; 16226 e 16227).

(...)

167. Ademais, os fretes foram informados sem especificar um critério objetivo para identificação das suas diversas modalidades, como requerido em intimação, limitando-se o contribuinte à separação entre FRETE PRIMÁRIO e FRETE SECUNDÁRIO, sem esclarecimentos acerca do que se trata cada tipo descrito e sem, alternativamente, informar de maneira separada o remetente e o destinatário de cada operação, disponibilizando de forma sintética apenas um deles nas planilhas, conforme exemplos abaixo:

(...)

168. Em 29/09/2015, intimamos, novamente o sujeito passivo a reapresentar no prazo máximo de 7 (sete) dias as planilhas específicas das Despesas com Fretes e Armazenagem, que deveriam conter a segregação por natureza da operação adicionando uma coluna contendo as seguintes informações, conforme o caso: “Frete na Aquisição de Insumos”, “Frete na Operação de Venda”, “Frete entre Estabelecimentos” ou “Armazenagem de Mercadoria” (fls. 16001 a 16008).

169. Após diversas concessões de prazo suplementar, o sujeito passivo apresentou em 16/10/2015 e 23/10/2015, novas planilhas tendo identificado parte considerável das operações ali constantes. As operações foram segregadas essencialmente entre os seguintes grupos: Frete na Venda, Frete na Aquisição, Armazenagem, Frete na

Transferência e N/A, para as operações as quais não conseguiu identificar a natureza (fls. 19699 a 19727).

170. *Comparadas com a amostra de conhecimentos de transporte apresentados, as informações contidas nas aludidas planilhas foram ratificadas pela Fiscalização, de modo que reconhecemos o direito ao crédito somente em relação às operações categorizadas como Frete na Venda, Frete na Aquisição e Armazenagem e não reconhecemos em relação às demais.*

171. *Destaca-se também que encontramos operações relativas a outros serviços prestados (assistência médica e transporte de funcionários), que foram reclassificadas para Serviços Utilizados como Insumos e glosadas, por falta de previsão legal, no âmbito da referida rubrica.*

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (DEPRECIÇÃO, CUSTO DE AQUISIÇÃO, CUSTO DE AQUISIÇÃO IMPORTADO E ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO): *os valores encontrados nas memórias de cálculo foram integralmente aceitos pela Fiscalização, com ajustes apenas alterando os valores do Dacon de modo que o reconhecimento do crédito no mês fosse limitado ao montante constante nas aludidas planilhas. Na diligência o contribuinte foi intimado em 23/03/2015 (para o ano de 2008) e em 15/04/2015 (para os anos de 2009 a 2011) e em 12/06/2015 (todo o período) a apresentar memórias de cálculo e/ou esclarecimentos adicionais relativos a todas as rubricas do Dacon para as quais discordasse das glosas efetuadas mas, como nenhum esclarecimento ou documento adicional foi apresentado, mantiveram-se os valores apurados originalmente;*

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE AS DEVOLUÇÕES DE VENDAS: *mantidas as glosas em relação às operações sem segregação do ano de 2008 e reconhecido apenas o valor efetivamente tributado da amostra de documentos fiscais apresentada, conforme pauta de tributação apresentada pelo sujeito passivo em 20/02/2012. A fiscalização esclarece:*

179. *Nos arquivos digitais disponibilizados pelo sujeito passivo, encontramos operações regularmente registradas sob os CFOP 1201, 1202, 1410, 1411, 2201, 2202, 2410 e 2411, que são normalmente atribuídos a operações de devoluções de vendas. Encontramos também operações registradas sob os CFOP nº 1949 e 2949, que, embora não se refiram necessariamente a devoluções de vendas, após análise dos documentos fiscais apresentados, foram confirmadas como operações dessa natureza.*

180. *No entanto, conforme informações constantes no relatório desta Informação Fiscal, encontramos, no âmbito das amostras de notas fiscais apresentadas para o ano de 2008, devoluções de bens sujeitos à alíquota zero (iogurtes, leite fermentado, etc.), os quais não ensejam a apuração de créditos quando de sua devolução, nos termos do inciso VIII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de idêntica redação, que restringem o crédito em relação aos bens "cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto" nas referidas leis (arquivo "06A - 12 - Devoluções - 2008.pdf", anexo ao documento à fl. 16225).*

181. Intimado em 29/09/2015 a apresentar a segregação dos bens tributados daqueles sujeitos à alíquota zero no âmbito das devoluções de vendas de 2008 que foram glosadas durante a diligência anterior, não disponibilizou a documentação requerida à Fiscalização até o fim do prazo concedido, encerrado em 23/10/2015.

182. Vale frisar novamente que, a despeito de o sujeito passivo ter alegado em sua resposta que teve prazo exíguo para elaboração da segregação requerida, estes dados já deveriam estar disponíveis para apresentação à Administração Tributária desde a data da transmissão dos DACTON e DCOMP referentes ao crédito pleiteado, não sendo mais uma vez razoável supor que o sujeito passivo apure os referidos créditos sem identificar os bens devolvidos e, assim, distinguir a tributação originalmente aplicada. Destaque-se também que, com as prorrogações de prazo concedidas, dispôs o sujeito passivo de 24 (vinte e quatro) dias para elaborar a segregação requerida.

(...)

186. Assim, em vista da não apresentação da segregação requerida, mantivemos as glosas em relação às operações sem segregação do ano de 2008 e reconhecemos apenas o valor efetivamente tributado da amostra de documentos fiscais apresentada, conforme pauta de tributação apresentada pelo sujeito passivo em 20/02/2012 (fl. 19732).

187. Nos anos de 2009, 2010 e 2011, além de não termos identificado apuração de créditos na devolução de bens sujeitos à alíquota zero, foi possível também realizar circularização de parte dessas informações com a nota fiscal eletrônica emitida pelo cliente do sujeito passivo, adquirente da mercadoria devolvida, de modo que reconhecemos integralmente os valores constantes nas planilhas, com exceção do crédito relativo ao documento fiscal nº 4208, de 28/06/2010, Sendas Distribuidora S/A, em vista de constar a nota fiscal como cancelada, conforme documentação apresentada pelo contribuinte (fl. 20363).

OUTROS CRÉDITOS A DESCONTAR (NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO, FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO E OPERAÇÕES): mantida a integralidade das glosas dos valores contidos na rubrica Outros Créditos a Descontar, linha 21, fichas 06A/16A, do Dacon, porque o contribuinte, intimado em 23/03/2015 (para o ano de 2008) e em 15/04/2015 (para os anos de 2009 a 2011) e em 12/06/2015 (todo o período) a apresentar memórias de cálculo e/ou esclarecimentos adicionais relativos a TODAS AS RUBRICAS do Dacon com o objetivo de comprovar a procedência do crédito pleiteado, não apresentou qualquer documento a respeito da natureza e do conteúdo desses Outros Créditos. Limitou-se, à época (resposta em 28/03/2012, antes da diligência), a informar que os referidos valores eram oriundos de créditos extemporâneos calculados em relação a bens e serviços diversos adquiridos entre 2005 e 2010, sem apresentar qualquer abertura dos valores que permitisse à Fiscalização avaliar a sua procedência no que diz respeito ao mérito, fato suficiente para não reconhecermos o crédito pleiteado por não atendimento à intimação e falta de comprovação do direito creditório.

O Auditor-Fiscal relembra as normas contidas no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, observando que “os créditos serão calculados com

base nas operações ocorridas no mês, sem pairar dúvida ao eleger o regime de competência como aquele aplicável à apuração de créditos da não-cumulatividade.” Em seguida cita art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, o inc. I do § 2º do art. 32 da IN RFB nº 1.300, de 2012, e o art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010, e interpreta:

198. Do caput do art. 10, acima transcrito, depreende-se que a alteração das informações prestadas em DACON, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos (§ 1º), deve ser efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior, como pretende o interessado. Ademais, faz-se necessária a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) correspondente ao período em questão, como reza o § 5º do art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010.

199. Tem-se, assim, que a apropriação extemporânea de créditos, ainda que admitida, se limita às hipóteses e aos procedimentos previstos pela legislação tributária, não podendo ser efetuada pelo sujeito passivo sem observância das formalidades existentes.

200. Além das limitações já mencionadas, a apropriação de créditos extemporâneos se sujeita a outra restrição, de natureza temporal, referente à decadência do direito creditório, uma vez que, por terem a natureza de direito subjetivo público da pessoa jurídica, oponível à Fazenda Nacional, nos termos da lei, os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS encontram-se sujeitos à decadência prevista no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, que determina:

(...)

201. Nesse sentido, incorrem em dois vícios os créditos informados sobre a rubrica "Outros Créditos a Descontar". O primeiro se refere à consolidação de créditos extemporâneos em demonstrativos posteriores. Já o segundo tem relação com a falta de atendimento à intimação no que diz respeito ao conteúdo das operações extemporâneas, vez que, ainda que não admitidas da forma apresentadas, não seria possível de qualquer jeito examinar a procedência das operações ali contidas, dado que nenhuma informação adicional foi acostada ao presente processo por parte do contribuinte.

202. Assim, por não atender aos requisitos da legislação tributária e por não atendimento à intimação, com a consequente falta de comprovação do direito creditório, mantivemos a integralidade das glosas dos valores contidos na rubrica Outros Créditos a Descontar, linha 21, fichas 06A/16A, do Dacon

CRÉDITOS PRESUMIDOS CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL (LEITE IN NATURA): tendo em vista que no decorrer da diligência o contribuinte apresentou a retificação das memórias de cálculo, com a inclusão dos CNPJ ou CPF faltantes (estes os motivos da glosa apurada no procedimento original), bem como amostras de notas fiscais referentes às operações em questão, foram aceitos os valores constantes nessas memórias de cálculo, exceto os dois valores do subitem OUTRAS OPERAÇÕES GLOSADAS. Esses dois valores com glosa mantida são relativos à nota fiscal nº 1302 - de 07/2010, no valor de R\$ 9.245,96, pois o remetente/fornecedor do bem (leite in natura) é outro estabelecimento da própria

Danone (CNPJ nº 23.643.315/0030-97), tratando-se de mera movimentação de matéria-prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não gera direito a crédito – e à nota fiscal nº 10257 – de 11/2010, no valor de R\$ 9.999,77, referente à aquisição de PAULO SERGIO STRAZZA, tendo em vista que o sujeito passivo apurou créditos em relação a esta operação à base de cálculo no montante de R\$ 181.001,01 e, em cotejo com o respectivo documento fiscal apresentado, a fiscalização verificou que o valor real da aquisição é R\$ 171.001,24, de modo que o valor glosado se refere ao valor excedente ao valor constante na nota fiscal;

CRÉDITOS PRESUMIDOS CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL (LEITE IN NATURA) – OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS DAS RUBRICAS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS e SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: como já informado mais acima, nos subitens relativos ao LEITE IN NATURA de **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS** e **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**, a fiscalização reclassificou para o presente as aquisições de ‘LEITE IN NATURA RESFRIADO’, código TIPI nº 04012090”, bem como os fretes incorridos nessas aquisições, cujos créditos foram apurados pelo Auditor-Fiscal à base de 60% dos percentuais básicos, nos termos do inc. I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

CRÉDITOS PRESUMIDOS CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL (LEITE IN NATURA) - AJUSTES NEGATIVOS DE CRÉDITOS DECORRENTE DE DEVOLUÇÕES DE COMPRAS: ajuste feito pela fiscalização, como explica o Auditor-Fiscal:

216. Reiteramos que o contribuinte havia originalmente inserido nos créditos presumidos apenas o saldo resultante da diferença entre o valor adquirido e o devolvido de leite in natura, mas, para melhor entendimento, já havíamos segregado os respectivos valores no exame original, alocando as devoluções de compras na linha 28 das fichas 06A/16A do Dacon (Ajustes Negativos de Créditos) e mantendo o valor das aquisições na linha 25 (Crédito Presumido de Origem Animal) pelo valor cheio, limitado ao montante reconhecido à época.

217. Nesse sentido, por uma questão de simetria e para viabilizar comparações entre os demonstrativos, mantivemos a disposição dos créditos como da forma pretérita, segregando aquisições e devoluções em rubricas distintas.

(...)

219. Ressalta-se que não houve qualquer aumento de glosa ou aumento do valor ajustado negativamente, pois essa diferença - antes usada para abater o montante à linha 25 - foi agora, para melhor entendimento, excluída da linha 25 (Crédito Presumido de Origem Animal) e inserido como ajuste negativo na linha 28, adequando-se ao procedimento já adotado pela Fiscalização para as demais operações.

CRÉDITOS APURADOS POR UNIDADE DE MEDIDA CRÉDITOS APURADOS POR UNIDADE DE MEDIDA: tendo em vista que a glosa inicial deste subitem correspondia a CNPJ não informados, que o contribuinte corrigiu ao retificar as memórias de cálculo e apresentar amostras de notas fiscais referentes às operações em questão, a fiscalização aceitou a integralidade dos valores

constantes nas memórias, apenas reclassificando créditos do PIS nos meses de setembro a novembro de 2011, inseridos incorretamente pelo contribuinte na rubrica "Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas", linha 16, ficha 06A do Dacon;

CRÉDITOS APURADOS POR UNIDADE DE MEDIDA NA IMPORTAÇÃO: foi mantida a integralidade constantes das memórias de cálculo;

DEMAIS VALORES E ÍNDICES DE RATEIO: Assim como no exame original, os demais valores informados em DICON eventualmente não mencionados na Informação Fiscal da diligência, incluindo os respectivos índices de rateio, se mostraram compatíveis com os valores apresentados pelo sujeito passivo em seus memoriais de cálculo e, desta forma, foram aceitos pela Fiscalização.

Na segunda Manifestação, por sua vez, opõe-se ao resultado da diligência considerando o estado atual da apuração dos créditos, modificada conforme a Informação Fiscal que consolida o seu resultado. Como não poderia de ser, é à Informação Fiscal da diligência que o contribuinte se refere na segunda Manifestação, onde primeiramente contextualiza a lide, informando que Autoridade Fiscal "reconheceu e homologou quase a integralidade dos créditos, mantendo a glosa de algumas rubricas, que representam apenas 15% do valor pleiteado a título de restituição", mas para os créditos indeferidos a mesma Autoridade "traz novas e infundadas razões para a manutenção da glosa". Por isso alega que "nesse novo trabalho, além dessa análise jurídica ter sido realizada em fase processual equivocada, o que remete à ilegitimidade das glosas por alteração do critério jurídico em expressa violação ao art. 146 do CTN, há diversos fundamentos jurídicos que afastam os argumentos elencados pela D. Autoridade Administrativa."

Passa então a expor os fundamentos contrários ao trabalho fiscal, ora resumidos sob os títulos que repito, incluindo a numeração.

III - OS VÍCIOS DO DESPACHO DECISÓRIO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Alega o contribuinte que a Informação Fiscal da diligência "é muito mais do que uma simples resposta a uma diligência", resultando em "novo lançamento, nova cobrança, efetuado com base em diferentes premissas", a confirmar a precariedade da fiscalização originária e a nulidade do Despacho Decisório, nos termos do art. 142 do CTN. Também considera que "o 'novo lançamento', não obstante a redução dos valores, por também não respeitar as disposições dos arts. 149 e 146 do CTN não merece persistir".

III.1 - A REALIZAÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO E Q RECONHECIMENTO DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO ORIGINAL

Reafirma arguição contida Manifestação de Inconformidade, no sentido de que o trabalho de investigação ignorou os documentos fiscais e pautou-se exclusivamente em planilha suporte fornecida pela própria Requerente, com as informações que compõem a memória de cálculo do Dacon.

Refere-se aos filtros empregados pela fiscalização, observa que para a maioria das glosas os principais fundamentos foi a falta de CNPJ na memória de cálculo (planilha) preparada pela Requente e a utilização de CFOP equivocados nas mesmas memórias, afirmando que não houve “análise da natureza da operação, nos termos dos art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, da veracidade dos documentos fiscais que lhe dava suporte, ou mesmo se a quantificação do crédito estaria correta”.

Levando em conta que na diligência, “efetivamente analisando parte da documentação (embora a análise não tenha sido completa, conforme se verá adiante) a D. Autoridade Fiscal reconhece que a quase integralidade dos créditos é legítima”, deduz que “o reconhecimento de que deveria ter sido aceito um crédito a maior (...) do inicialmente glosado é a aceitação expressa de que o Despacho Decisório original era manifestadamente nulo e incapaz de embasar qualquer exigência de crédito tributário, já que incerto, ilíquido.” Para o contribuinte, a superficialidade do trabalho fiscal implicou em inversão do ônus da prova, acarretando cerceamento de defesa “porque obrigou a Requerente a comprovar, na fase litigiosa, o cumprimento das regras fiscais, quando, na verdade, caberia ao Fisco comprovar o eventual descumprimento”, motivo pelo qual “deve ser encerrada a discussão do presente processo, com o arquivamento dos autos, haja vista a comprovação, reconhecida pela própria D. Autoridade Fiscal, de imprestabilidade do ato de lançamento formulado.”

III.2 - A IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO E DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE LANÇAMENTO

Referindo-se aos art. 146 e 149 do CTN, argúi que a Autoridade Fiscal pretende uma revisão de ofício, “tentando assim preservar a cobrança dos novos valores”, num procedimento vedado pelo ordenamento pátrio. Com apoio de doutrina e jurisprudência do CARF que menciona, diz não vislumbrar na situação dos autos a ocorrência de nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN, e afirma:

48. E mesmo que se entenda que não se estaria diante de uma revisão de ofício do lançamento (persistindo um novo lançamento), então a conclusão é que se estaria diante de uma indevida alteração dos critérios jurídicos do lançamento anterior.

49. Sim, porque a Resposta à Diligência ora rebatida não se limitou a apenas reajustar valores, mas alterou as bases e as premissas para a constituição do crédito.

50. Tome-se, por exemplo, a análise das despesas que a D. Autoridade Fiscal faz em relação aos bens utilizados como insumos (na referência da D. Autoridade Fiscal, Modelo Analítico da Tabela ‘BUCI’) quando dos despachos decisórios:

(...)

51. A D. Autoridade Fiscal selecionou aqueles que seriam glosados e aqueles que seriam mantidos, aplicando quatro filtros na planilha contendo os dados da operação da Requerente: 1º) Campo Rubrica DACON: contém ‘Ficha 06A – 02- Bens utilizados como insumo’; 2º Campo CNPJ: não é vazio; 3º Campo Código NCM (...); 4º Campo CFOP (...). 52. A operação que não atendeu aos 4 critérios, ainda que claramente

qualificada como insumo das atividades da empresa, ainda que documentalmente comprovada por nota fiscal, ainda que efetivamente incorrida e respeitando todas as disposições da legislação, foi desconsiderada pela D. Autoridade Fiscal. O crédito foi simplesmente glosado.

53. Após a conversão em diligência, a D. Autoridade Fiscal passa a alegar que os créditos são indevidos por novos motivos, em flagrante alteração do critério jurídico de lançamento.

54. Mantendo o exemplo dos bens utilizados como insumos, nessa oportunidade a D. Autoridade Fiscal fundamenta sua glosa em 04 diferentes supostos argumentos: (i) aquisição de bens sujeitos à alíquota zero; (ii) contratações de empresas de terceirização de mão de obra; (iii) outras aquisições que não gerariam direito ao crédito; (iv) aquisição de bens sujeitos à sistemática do crédito presumido (leite in natura).

Pelo exposto, considera que, “seja pela violação ao art. 149 do CTN, seja pela violação ao art. 146 também do CTN, é de rigor a nulidade do ato administrativo consubstanciado na Resposta à Diligência objeto desta manifestação”.

III.3 - A IMPOSSIBILIDADE DE REVER EM 2015 LANÇAMENTOS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2010 – DECADÊNCIA

Tendo em vista o prazo decadencial de cinco anos para a constituição dos créditos tributários e o lançamento por homologação aplicável ao PIS e Cofins, e considerando que a Informação Fiscal da diligência lfe foi cientificada em 03/11/2015, o contribuinte considera que a decadência atingiu os quatro trimestres de 2010.

IV.1 – Bens adquiridos para revenda (fls. 13-14 da Resposta à Diligência)

No mérito, o contribuinte traz os argumentos fáticos e jurídicos que, segundo afirma, “relevam a ilegitimidade da manutenção das glosas em relação a cada uma das rubricas da DAICON”, seguindo a ordem da Informação Fiscal da diligência.

Começa pelos bens adquiridos para revenda, afirmando que no Despacho Decisório a glosa dessa rubrica foi fundamentada na falta de identificação do CNPJ e nos CFOP, enquanto na resposta à diligência, no “fato de ter a Requerente indevidamente apropriado créditos de PIS e COFINS em relação à bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero, o que seria vedado pela legislação do PIS e da COFINS”.

Contraditando a interpretação da fiscalização, de que entradas de produtos de com alíquota zero das Contribuições não dá direito a crédito, defende o seguinte:

74. Ocorre que é incorreta a conclusão da D. Autoridade Fiscal de que a aquisição de bens sujeitos a alíquota zero não daria direito a crédito. Isso porque, para essa situação, não é aplicável a vedação do inciso II, §2º, do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.8336/03, cujo teor estabelece que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (...)

75. Pela análise do dispositivo, é possível compreender que somente não dará direito a crédito as operações do contribuinte fora do campo da incidência do PIS e da COFINS, isto é, aquelas não sujeitas ao pagamento da contribuição.

76. Esse não é o caso da Requerente, já que as operações em tela estão sujeitas ao pagamento das contribuições, embora não haja recolhimento por terem sido as alíquotas reduzidas a zero. Nesse sentido, a conclusão não pode ser outra senão a de que a Requerente tem o direito ao crédito sobre os bens adquiridos com alíquota zero. Entender de outra forma é restringir o direito ao crédito além do que está determinado na norma.

IV.2 - Importação de bens adquiridos para revenda (fl. 14-15 da Resposta à Diligência)

Sem contestação. Apenas observa que o Auditor-Fiscal, acertadamente, aceitou a integralidade dos valores constantes nas memórias de cálculos do contribuinte.

IV.3 - Bens utilizados como insumos (fls. 15-16 da Resposta à Diligência)

Depois de afirmar que antes da diligência o Despacho Decisório indicava como fundamentação da glosa as irregularidades no CNPJ e CFOP, mas depois alterou a fundamentação (tal como alegado acima, no tópico IV.1), o contribuinte defende o direito a créditos nas aquisições sob alíquota zero, reiterando os mesmos argumentos do tópico IV.1.

Em seguida contesta a glosa relativa a contratações de empresas de terceirização de mão de obra, interpretando que o art. 3º, § 2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, veda o aproveitamento de crédito quando o pagamento se dá a pessoa física, atingindo as despesas com o salário, mas não as realizadas junto a pessoa jurídica.

Vê o uso indevido da analogia por parte da fiscalização, visando ampliar a vedação do referido dispositivo. Lembra que o art. 108, § 1º, do CTN, impede que o emprego da analogia resulte na exigência de tributo não previsto em lei.

Considera que no caso concreto há previsão expressa na legislação para a apropriação do crédito, por se tratar de “uma despesa incorrida a título de prestação de serviço, despesa esta que integra o conceito de insumo previsto no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”, e que “os serviços prestados pela pessoa jurídica estão intrinsecamente ligados à atividade industrial realizada, já que integram o processo produtivo como um todo.”

Também contesta a glosa do subitem **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – OUTRAS AQUISIÇÕES**, que engloba, segundo a Manifestação contra o resultado da diligência, “despesas decorrentes da aquisição de equipamentos de proteção individual, de ferramentas, de materiais para testes, para laboratórios, para limpeza e higiene, dos gastos com assistência técnica, transporte e uniformes de funcionários, entre outros.”

Argúi o contribuinte que “a D. Autoridade Fiscal, além de não investigar corretamente a natureza de tais verbas (mesmo após a conversão do julgamento

em diligência) utiliza como conceito de insumo aquele previsto nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, conceito esse que já foi afastado pelo STJ, em julgamento emblemático e que abarcou, especificamente, a hipótese de creditamento sobre matérias de limpeza e higiene em indústria do ramo alimentar, além de equipamentos de proteção individual.” Refere-se ao Recurso Especial nº 1.246.317/MG, julgado pelo STJ (2ª Turma), e afirma que esse Tribunal “reconheceu, corretamente, que o conceito de insumo não simplesmente aquele de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que sofra desgaste em razão da ação exercida no produto de fabricação. O conceito de insumo está ligado à essencialidade daquele bem na atividade desempenhada”. Em seguida, deduz: “E é claro que em uma empresa do ramo alimentício de produtos lácteos, produtos estes extremamente perecíveis, todos os gastos com a higiene e limpeza, além dos gastos de proteção individual dos funcionários são essenciais para o processo produtivo.”

*Ao final do tópico **Bens utilizados como insumos** o contribuinte se refere à reclassificação feita pela fiscalização nas operações de aquisições do leite in natura (item **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS PARA CRÉDITOS PRESUMIDOS - LEITE IN NATURA**, na Informação Fiscal da diligência), sem contestá-la. Apenas se manifesta “de forma favorável à providência da D. Autoridade Fiscal de se realocar os valores das aquisições de leite in natura para a rubrica créditos presumidos apurados sobre insumos de origem animal.”*

IV.4 - Serviços utilizados como insumos (fls. 17-21 da Resposta à Diligência)

Contrapondo-se ao entendimento da fiscalização, o contribuinte defende que o frete nas aquisições de bens sujeitos à alíquota zero dá direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos. Para ele, “ainda que o bem esteja de fato sujeito à alíquota zero, isso não significa dizer que o serviço/o frete lhe inerente, também estaria sujeito à alíquota zero, quicá que não daria direito de crédito.” Argumenta:

106. A alegação da D. Autoridade Fiscal de que o frete incorrido, enquanto custo do bem adquirido, deve seguir o mesmo tratamento tributário dado ao bem sujeito à alíquota zero beira o absurdo!

107. Primeiramente porque, conforme ressaltado em tópicos anteriores desta manifestação, a restrição constante na legislação refere-se à apropriação de crédito decorrente de operação de não-incidência, mas não dos casos em que as transações estão sujeitas ao recolhimento de PIS e COFINS, embora em alíquota reduzida.

108. Ademais, o entendimento sedimentado no CARF (Ac. 3201-001.864 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Terceira Seção de Julgamento, j: 28.01.2015; e Solução de Consulta nº 132, de 10 de maio de 2005 - 6ª Região Fiscal) é no sentido de que o frete compõe o custo de aquisição da própria mercadoria adquirida, isto é, do próprio insumo adquirido para o processo industrial — basta a análise do artigo 13, caput do Decreto-Lei nº 1.598/77 (Legislação do Imposto sobre a Renda) e o artigo 289 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99).

109. Ora, o frete não deixa de ser custo da mercadoria em razão da mercadoria ser tributada à alíquota zero. O frete continuará integrando o custo, ainda que a mercadoria esteja sujeita a tratamento fiscal diferenciado. Assim sendo, caberá ao contribuinte segregar as parcelas do custo atinente à mercadoria submetida à alíquota zero, que não gerará direito ao crédito, da parcela atinente aos itens do custo que sejam regularmente tributados, a exemplo do frete, que serão perfeitamente passíveis de creditamento. Isto é, o crédito é calculado sobre a parcela do custo da mercadoria tributável, pelas disposições do art. 3º, I e II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

110. Por fim, independentemente de ser o frete custo ou não do bem em termos contábeis, a regra tributária da não cumulatividade do PIS/COFINS é clara: se o serviço de frete foi tributado, o direito do crédito da Requerente é inerente, já que decorre também do fato de tal serviço ser um insumo para a realização da atividade da empresa, ensejando o creditamento pelas disposições do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

111. E nem se alegue, ainda, que as despesas de frete decorrentes da aquisição de bens não se caracterizariam como insumos da atividade da Requerente e, por consequência, não gerariam direito de crédito de PIS e COFINS. Essa interpretação, além de representar nítida ilegitimidade, demonstra a sua contrariedade com o posicionamento assente da própria Receita Federal. Sobre esse ponto, os fundamentos jurídicos que remetem à legitimidade da apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre despesas de frete incorridas na aquisição de bens serão explicitado em tópico próprio ('Despesas de fretes e armazenagem').

112. Em suma, quer seja pela disposição do art. 3º, I das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, quer seja pela disposição do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os serviços de frete geram o direito de crédito de PIS e COFINS.

Não contesta a glosa do crédito decorrente de serviço prestado por pessoa física. Apenas informa que o apropriou por lapso.

Quanto às contratações de empresas de terceirização de mão de obra, reitera a argumentação do tem IV.3 - **Bens utilizados como insumos**, mais acima.

Também contesta a glosa de serviços não enquadrados como insumos pela fiscalização, listados no item 103 da Informação Fiscal da diligência.

Trata da definição de insumo com minúcia, reportando-se ao Novo Dicionário da Língua Portuguesa de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (3ª edição, de 2004) e ao Dicionário Jurídico de Maria Helena Diniz (edição de 1998), à dúvida se o conceito seria na linha do IRPJ (mais amplo) ou do IPI (mais restrito, reproduzido nas Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004) e a julgados administrativos e do Judiciário, e afirma:

121. Das decisões exaradas pelo CARF (vide Acórdão nº 9303-01.740/ Processo nº 13053.000112/2005-18), verifica-se que o conceito de insumo vem sendo ampliado e deve ser entendido como todos os bens e serviços representativos do custo da atividade exercida pelo contribuinte, que sejam necessários e incrementam sua atividade fim.

122. E no âmbito judicial, o A. STJ (vide AgRg no Recurso Especial nº 1.125.253) também está alinhando ao entendimento do CARF, sedimentando o entendimento pela adoção de um conceito mais amplo para o termo insumo.

123. Portanto, em consonância com o atual entendimento do CARF e do A. STJ, resta nítido que todos os bens e todos os serviços que sejam necessários à atividade do contribuinte podem ser considerados como insumos passíveis de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS. Insumos seriam, portanto, todos os bens e serviços sem os quais não seria possível que a produção se completasse.

124. Aplicando-se esse conceito para as operações em análise - basicamente, serviços relacionados ao reparo de maquinários e instalações da Requerente (ex., serviços de remoção e transporte de tanques, serviço de construção e manutenção nos prédios fabris da serviço de movimentação de pallets para carregamento das mercadorias da Requerente) - verifica-se que as despesas identificadas pela D. Autoridade Fiscal são efetivos insumos para o processo produtivo da Requerente.

125. A essencialidade está na continuidade das operações das máquinas utilizadas no processo produtivo, e ainda, na continuidade do próprio processo operacional da Requerente (com o pleno funcionamento das suas unidades fabris), uma vez que, sem as máquinas e as instalações em plena função, a atividade de produção da empresa ficaria prejudicada, o que releva a indispensabilidade dos serviços e sua consequente caracterização como insumo.

126. Ilustramos a essencialidade, por exemplo, da reposição das partes e peças para o pleno funcionamento das máquinas utilizadas no processo produtivo da Requerente, e, consequentemente, o enquadramento dos serviços para a reposição das partes e peças no conceito de insumo. Aliás, a própria RFB já reconheceu a correspondência entre partes/peças e insumo em recente Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, o que remete ao direito ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS:

(...)

127. Pela leitura da mencionada Solução de Consulta, é possível a apropriação de créditos de PIS/COFINS quando essas partes e peças são “usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas É exatamente a hipótese dos maquinários da Requerente.

128. Isso significa dizer que, particularmente sobre as partes e peças, diferentemente do que alega a D. Autoridade Fiscal, não há qualquer entendimento por parte da RFB no sentido de que “durante a manutenção de equipamentos somente se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições caso sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado... O argumento trazido pela D. Autoridade Fiscal não coaduna com o posicionamento da própria Instituição.

129. Diante dessas explicitações, fica comprovada a legitimidade dos créditos de PIS/COFINS sobre todos serviços, por integrarem o conceito de insumo, nos termos do inciso II dos artigos 3ºs da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02.

*Continuando no grupo **serviços utilizados como insumos**, impugna a glosa do subitem **OUTRAS AQUISIÇÕES**. Considera que o conceito de insumo utilizado pelas IN SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, “há muito tempo superado pelo A. STJ e pelo próprio CARF quando afirmaram que o conceito de insumo para fins de PIS/COFINS não pode ser aquele previsto na legislação do IPI. Insumo, como bem explicou a Requerente em tópico acima, é todo bem ou serviço representativo do custo da atividade exercida pelo contribuinte, que sejam necessários e incrementem sua atividade fim.”*

Também alega que a Autoridade Fiscal não investigou corretamente os serviços e bens adquiridos e que, “Caso tivesse investigado, teria verificado que entre os itens glosados, além dos materiais de limpeza e equipamentos de proteção de indústria alimentícia, cujo direito ao creditamento está expressamente reconhecido em decisões do STJ (Recurso Especial nº 1.246.317), estão diversas ferramentas, que nada mais são do que partes e peças de máquinas utilizadas na produção, sendo que nesse caso o direito de creditamento foi reconhecido inclusive por recente Solução de Consulta (Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, citada acima).”

Por fim, ainda no mesmo grupo trata dos fretes na aquisição de bens sujeitos à sistemática do crédito presumido (leite in natura), defendendo o direito ao crédito calculado conforme as alíquotas do crédito básico, em vez das alíquotas reduzidas adotadas pelo Auditor-Fiscal. Argúi o seguinte:

138. Apesar de o bem adquirido - leite in natura- ensejar o direito à apropriação de crédito presumido (sob a alíquota de 5,55%), o serviço aplicado ao bem foi efetivamente tributado conforme a alíquota geral, gerando o direito ao crédito de PIS/COFINS também sob a alíquota geral.

139. Pela regra da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, se o serviço foi devidamente tributado, logo há o direito de crédito pelo valor integral (e não sob a alíquota do crédito presumido, tal como quis enquadrar a D. Autoridade Fiscal ao se apegar ao fato de que o serviço compõe o custo da mercadoria/ do bem).

140. E mais do que isso. O fato de os serviços estarem diretamente relacionados com o bens comercializados pela Requerente, tal como alega a própria D. Autoridade Fiscal ao dizer que os serviços integram o custo do bem, significa dizer que os serviços foram efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa e correspondem a efetivos insumos.

141. De todo modo, uma vez que o serviço foi tributado e é indiscutivelmente um insumo para a atividade da Requerente, não há dúvidas sobre o direito de crédito. Desta feita, é de rigor o direito ao crédito de PIS/COFINS, nos termos do inciso II dos artigos 3ºs da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02;

IV.5 - Importações de serviços utilizados como insumo (fls. 25-26 da Resposta à Diligência) e IV. 6 - Despesas com energia elétrica (fl. 26 da Resposta à Diligência)

Itens sem contestação. A Manifestação contra o resultado da diligência apenas observa que o Auditor-Fiscal aceitou a integralidade dos valores apropriados pelo contribuinte.

IV. 7 - Despesas incorridas no fretes e na armazenagem (fls. 27-32 da Resposta à Diligência)

Afirma que para as glosas de fretes e armazenagem, “nos autos de sua manifestação de inconformidade, demonstrou que, na análise e conhecimento do processo de produção da empresa, é possível compreender que, independentemente da segregação das despesas de frete na operação de venda, frete na aquisição de insumos e frete na operação de transferência entre estabelecimentos de mesmo titular, as glosas mostram-se totalmente ilegítimas.”

Contesta o entendimento da fiscalização, de que não geram direito a crédito as despesas de fretes para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, considerando as particularidades de sua operação desde a Manifestação de Inconformidade. Afirma o seguinte:

150. Para tanto, indicou, como passo inicial, que as normas relativas ao direito de crédito de PIS e COFINS não revelam qualquer dispositivo que vede créditos nas despesas de frete em transferências entre estabelecimentos e na aquisição de bens e insumos.

151. Ainda, explicou que, em razão das particularidades da sua operação e, conseqüentemente, da maneira como o frete se insere dentro do seu processo produtivo, o seu direito de crédito é reforçado. Tudo porque o frete, nas operações da Requerente, integra o processo de industrialização do insumo para a sua depuração adequada até que o produto se tome apto à alimentação humana e ao consumo final.

152. Para demonstrar essa particularidade, a Requerente explicou todo o processo de produção dentro de sua fábrica até a remessa dos produtos aos centros de distribuição.

153. Basicamente, explicou a Requerente em sua manifestação de inconformidade que, ao final do processo de fabricação dos produtos dentro das fábricas, estes produtos ainda não estão liberados para consumo. Ou seja, embora o processo dentro da fábrica tivesse sido finalizado, a especificidade dos produtos (em especial do iogurte e do leite fermentado) impõe que tais produtos sejam submetidos a condições de temperatura extremamente baixas (durante o transporte desses produtos), para que possam adquirir a viscosidade e a qualidade ideal, de modo a tornarem-se aptas ao consumo humano.

154. Esclareceu a Requerente que, tendo em vista que a maioria dos seus produtos fabricados tem prazo de validade curto (aproximadamente 40 dias), o processo de resfriamento dos produtos (exposição a temperaturas extremamente baixas) é realizado dentro dos próprios caminhões responsáveis pelo transporte das mercadorias para os Centros de Distribuição, local em que as mercadorias são segregadas e posteriormente vendidas para os clientes da Requerente. Para tanto, o transporte é realizado por meio de caminhões com especializado sistema de refrigeração, dentro

dos quais os produtos continuarão seu processo produtivo, já que sujeitos a condições internas que permitem seu processo de depuração.

155. Para comprovar todo o processo incorrido no transporte dos produtos da Requerente, existe laudo preparado pela auditoria Bureau Veritas (juntado nos autos dos processos administrativos que discutem a glosa de crédito) indicando o desempenho dos produtos da Requerente quando submetidos ao processo de depuração.

156. Inclusive, nesta Resposta à Diligência, a própria D. Autoridade Fiscal atesta e reconhece o procedimento produtivo da Requerente de optar pelo processo de maturação do produto na etapa de frete entre seus estabelecimentos, em razão do curto prazo de validade de seus produtos (transcreve o item 162 da Informação Fiscal da diligência, que já copiei mais acima):

(...)

159. Pelo conceito de insumo reverberado na jurisprudência administrativa e judicial e pela forma em que o frete é aproveitado nas operações da Requerente, ficou patente a possibilidade de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS em relação às despesas com fretes incorridos para a transferência das mercadorias da Fábrica até os Centros de Distribuição, já que é durante esse transporte que se finaliza o processo produtivo dos produtos da Requerente.

160. Reconhecer o processo de produção da Requerente sobre o transporte dos produtos inacabados e, ao mesmo tempo, dizer que esse transporte não figura como insumo mostra, no mínimo, a interpretação incoerente por parte da D. Autoridade Fiscal sobre a legislação e sobre o conceito de insumo.

161. Até porque, independente da estratégia logística e operacional traçada pela Requerente para a sua produção, a fiscalização deve ser ater ao regramento jurídico sobre a possibilidade ou não da apropriação do crédito de PIS/COFINS. Isso significa dizer que jamais poderia a D. Autoridade Fiscal ignorar o direito de crédito da Requerente sob o pretexto de que a empresa poderia ter optado por outra estratégia operacional (transcreve o item 161 da Informação Fiscal da diligência, que já copiei mais acima)::

(...)162. Por todas as explicações jurídicas indicadas, se o frete está inserido como etapa do processo de produção da empresa, é de rigor o enquadramento como insumo e, conseqüentemente, o direito à apropriação do crédito.

163. E mesmo se não fosse identificável essa particularidade nas operações da Requerente, ainda assim se demonstrou que o frete deve ser creditado para fins de PIS e COFINS também em relação às transferências entre estabelecimentos da Requerente. Isso porque, o frete incorrido pela Requerente faz parte da etapa inicial das operações de suas vendas, de modo a ensejar o creditamento de PIS e COFINS, com fulcro no inciso IX, arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

164. Vale ressaltar que os mesmos argumentos expostos acima também são válidos para as despesas dessas rubricas. A Requerente demonstrou ser patente o seu direito, na medida em que tais despesas de armazenagem estão vinculadas as suas atividades, de forma que o direito ao creditamento encontra-se expresso em lei (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03).

165. Assim, em relação às despesas de frete incorridas nas transferências entre os estabelecimentos de mesma titularidade, a apuração de tais créditos se deu de forma legítima, sendo de rigor a improcedência das glosas.

IV.8 - Apropriação extemporânea tida como indevida (fls. 34-37 da Resposta à Diligência)

O contribuinte contesta a glosa correspondente, na Informação Fiscal da diligência, ao item **OUTROS CRÉDITOS A DESCONTAR (NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO, FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO E OPERAÇÕES)**.

Alega que, “diferentemente do quanto defendido pela d. Autoridade Fiscal, os únicos 2 (dois) requisitos previstos pela legislação aplicável para a apropriação de créditos extemporâneos de PIS e COFINS são os seguintes: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03).” Sobre esses requisitos, diz ser incontroverso que o prazo de cinco anos foi respeitado, que o STJ já firmou entendimento no sentido de tal prazo é aplicável às hipóteses de apropriação extemporânea de créditos de origem tributária (menciona o Resp nº 866697/MG, julgado pela Primeira Turma do STJ), e que os créditos foram apropriados pelos valores contábeis.

Ademais, ao contribuinte quer parecer que a Autoridade Fiscal confundiu o procedimento com o utilizado na repetição de indébito, arrematando:

176. Assim, o procedimento descrito pelo D. Autoridade Fiscal (retificação do DICON e DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu e requerimento da restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos) é aplicável apenas para o contribuinte que decida proceder à repetição de valores pagos indevidamente, mas não à apropriação extemporânea de créditos.

177. Não fosse à correção do procedimento adotado pela Requerente para apropriação de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, o fato é que igualmente não acarretou nenhum prejuízo ao Erário (até porque os créditos foram apropriados pelo seu valor original contábil, sem serem atualizados pela SELIC). Pelo contrário, caso a Requerente tivesse adotado o procedimento indicado pela D. Autoridade Fiscal como supostamente correto para a apropriação dos créditos, eles seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC.

178. Assim, (a) sendo o indébito tributário e o crédito extemporâneo institutos jurídicos distintos, com regramento e procedimento próprios; (b) sendo o procedimento adotado pela Requerente o correto para apropriação extemporânea de créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/03; (c) sendo inexistente qualquer prejuízo ao Erário no procedimento adotado pela Requerente, restou demonstrada a ilegitimidade da acusação fiscal também nesse ponto.

IV.9 - Créditos presumidos calculados sobre insumos de origem animal (leite in natura) (fls. 37-39 da Resposta à Diligência)

*Neste tópico a discordância está relacionada aos fretes, mais uma vez (na Informação Fiscal da diligência, corresponde ao item **CRÉDITOS PRESUMIDOS CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL (LEITE IN NATURA) – OPERAÇÕES RECLASSIFICADAS DAS RUBRICAS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS e SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**)*

*Depois de observar que inicialmente havia glosa em face de incorreções no CNPJ do fornecedor do leite in natura, mas “Após a análise correta e minuciosa, a D. Autoridade Fiscal acertadamente aceitou a integralidade dos créditos apropriados”, discorda neste tópico somente em relação à reclassificação dos serviços nas operações de frete, o contribuinte reitera o que argumentou antes (especialmente no item IV.4 - **Serviços utilizados como insumos**, já relatado).*

IV.10 - Créditos apurados por unidade de medida

Sem contestação. Apenas observa que inicialmente havia glosa em face de incorreções no CNPJ, mas na diligência o Auditor Fiscal atestou a regularidade de todos os créditos apropriados pelo contribuinte. Assim, diante da lisura da fiscalização, “ainda que em momento inoportuno e tardio, nada há o que discorrer a Requerente sobre esse ponto.”

IV.11 - Outras Despesas: Despesas com aluguéis de prédios (fls. 22-24); Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos (fls. 24-42); Créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (depreciação e custo de aquisição) (fls. 32-42); Créditos calculados sobre devoluções de vendas (fl. 32-33)

Neste grupo o contribuinte alega que a fiscalização manteve a glosa “sem se ater aos documentos fiscais apresentados e, assim, sem atestar a regularidade da operação”.

Ao final, “Para que não haja qualquer dúvida sobre a regularidade da apropriação dos créditos de PIS/COFINS ora em debate”, “faz referência a todos os documentos apresentados nos autos do E-dossiê de Atendimento nº 10010.019249/0415-61”, e formula o seguinte pedido:

193. Primeiramente, pugna a Requerente pelo reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal original e do lançamento revisto, haja vista a violação aos arts. 142, e 149 do CTN, com o deferimento dos pedidos de ressarcimentos de créditos de PIS e COFINS, e com a conseqüente homologação integral das compensações vinculadas e cancelamento da cobrança objeto do auto de infração.

194. Ainda que não se entenda pela nulidade do lançamento fiscal, a Requerente enaltece todas as explicações e documentos apresentados nessa Resposta à Diligência, e, ainda, na manifestação de inconformidade, que demonstram, no mérito, a legitimidade dos créditos apropriados, requer-se que esta D. Delegacia de Julgamento decida pelo deferimento dos pedidos de ressarcimentos de créditos de PIS e COFINS, com a conseqüente homologação

integral das compensações vinculadas e cancelamento da cobrança objeto do auto de infração.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), por meio do Acórdão nº 11-056.045, de 24 de maio de 2017, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer o crédito adicional apurado na diligência, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Aquisições de bens submetidos à alíquota zero do PIS e Cofins não dão direito a crédito, consoante o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS DE MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com mão de obra terceirizada, ainda que contratada junto a pessoa jurídica, não dão direito a crédito do PIS e Cofins, em face da vedação contida no art. 3º, §2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS.

1. Nos termos do art. 8º, § 4º, I, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

2. Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual, de ferramentas, de materiais para testes, para laboratórios, para limpeza e higiene, e com assistência técnica, transporte e uniformes de funcionários.

3. Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos os dispêndios com os serviços relacionados ao reparo de maquinários e instalações do contribuinte.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES NAS VENDAS. DIREITO AO CRÉDITO.

Nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o seu art. 15, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, dá direito aos créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

O frete do transporte de insumos, produtos intermediários e mercadorias entre os estabelecimentos da empresa não dão direito a créditos do PIS e Cofins.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CUSTO INTEGRADO AO BEM ADQUIRIDO. DIREITO AO CRÉDITO NA PROPORÇÃO DO CRÉDITO DO INSUMO.

Quando permitido o crédito em relação ao insumo adquirido, o custo do seu transporte, incluído no valor de aquisição, a ele se incorpora, de modo a servir de base de cálculo da apuração dos créditos, seja pelas alíquotas básicas do PIS e Cofins não cumulativos, seja pelas alíquotas do crédito presumido na hipótese do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS SOB ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

O valor do frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero não dá direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos porque, embora seja incorporado ao custo do insumo transportado, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições não admite crédito, conforme o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA E ENQUADRAMENTO LEGAL CORRELATO. ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO POR AMOSTRAGEM. LEGALIDADE. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizado qualquer vício a suscitar a nulidade da decisão administrativa contestada, quando esta contém motivação regular, sem qualquer omissão ou contradição, sendo admissível a análise da documentação apresentada pelo contribuinte por amostragem.

DESPACHO DECISÓRIO SEGUIDO DE INCONFORMIDADE E DILIGÊNCIA. MODIFICAÇÃO DOS VALORES DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO INICIALMENTE DEFERIDOS. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nula diligência determinada pela Delegacia da Receita de Julgamento tendo em vista os documentos e alegações apresentados com a manifestação de inconformidade, cujo resultado incrementa, sem alteração nos critérios jurídicos, os valores inicialmente deferidos em face da análise de novas informações e documentação apresentadas pelo contribuinte.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se mantém indeferimento parcial contra o qual o contribuinte alega, de forma genérica, crédito da não cumulatividade do PIS e Cofins relativo a serviços de reparo em máquinas e equipamentos, sem especificar os serviços e os bens reparados.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização ou de documentos que teriam sido desprezados, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas, de que o trabalho fiscal seria superficial e por isso glosas em créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins deviam ser revertidas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Cada pedido de ressarcimento do saldo credor do PIS e Cofins não cumulativos deve se referir a único trimestre, correspondente ao de apuração dos créditos, nos termos da Instrução Normativa SRF 600, de 2005, e seguintes, de modo que para ressarcimento e compensação de créditos extemporâneos deve ser retificado o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do trimestre de apuração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA QUANDO DESPACHO DECISÓRIO É PROLATADO NO PRAZO DE CINCO ANOS.

Descabe cogitar de decadência na hipótese de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, por ser instituto aplicável a lançamento de ofício, e não ocorre homologação tácita quando o despacho decisório é prolatado antes de cinco anos contados do protocolo da declaração de compensação, podendo depois desse prazo o resultado de diligência incrementar os valores inicialmente deferidos no despacho decisório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A recorrente DANONE LTDA. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação, e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

(a) o reconhecimento da nulidade do r. Despacho Decisório inicial por precariedade e a impossibilidade de rever os fundamentos ou realizar novo lançamento de ofício, fundamentos expostos no tópico "III" do Recurso;

(b) na eventualidade de não ser acolhido o pedido acima, requer-se a reforma parcial do v. acórdão pelos motivos expostos no tópico "IV" do Recurso, com o reconhecimento da integralidade dos valores requeridos no presente processo administrativo de ressarcimento/compensação; e,

(c) caso persista alguma dúvida de fato quanto aos itens glosados, subsidiariamente, requer-se a realização de nova diligência no estabelecimento da Recorrente, para que sejam verificados e analisados os documentos fiscais relativos aos créditos, inclusive os documentos relativos às despesas com frete referidos no tópico "IV.2.1" do presente recurso, de maneira que reste demonstrada, de uma vez por todas, a legitimidade da integralidade dos créditos apropriados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço,

integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumprе, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.¹ (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

¹ Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Diante disto, considerando que (i) o Despacho Decisório, a Diligência Fiscal e o v. acórdão recorrido analisaram o direito creditório pleiteado pela recorrente com base nas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004 e/ou no conceito restritivo de insumo afastado de forma vinculante pelo STJ, (ii) a glosa contempla diversos bens e serviços, impedindo uma análise individualizada já em sede de julgamento em segunda instância; e (iii) a recorrente colacionou novos documentos em sede de Recurso Voluntário, buscando corroborar o seu direito; julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise os créditos apropriados pela recorrente, no período fiscalizado, com base no conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, considerando toda documentação colacionada aos autos, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária.

1.1 DIREITO AO CRÉDITO COM RELAÇÃO ÀS DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAGEM

1.1.1 FRETES NÃO SEGREGADOS NA DILIGÊNCIA FISCAL

Neste tópico, a recorrente ressalta que “[...] *como resultado da diligência – o que foi acatado pela DRJ – temos o seguinte panorama: (i) a D. Autoridade Fiscal reconheceu a legitimidade dos créditos decorrentes de despesas frete relativa às operações de venda, aquisição de insumo e armazenagem que a Recorrente havia conseguido segregar e indicar; e (ii) glosou o restante dos créditos decorrentes de despesas com frete, seja por se tratar de frete na transferência entre estabelecimentos, seja porque a Recorrente não havia conseguido, àquela altura, segregar e indicar todas as despesas*”.

Com relação às despesas de frete que foram glosadas em sede de diligência em razão de a recorrente não ter apresentado, à época, planilha com a segregação dos tipos de despesas, a recorrente apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

[...] quando dos procedimentos de investigação e diligência, a D. Autoridade Fiscal exigiu da Recorrente a apresentação de planilha contento a informação detalhada e segregada de todas as operações de transporte e armazenagem por ela contratadas (planilha, que, como já foi dito, não é um documento fiscal imposto na legislação como requisito para a apropriação de crédito de PIS e COFINS).

119. Como visto acima, visando atender com presteza às exigências impostas, a Recorrente apresentou, à época, planilha nos moldes solicitados pela Fiscalização e segregando quase que a integralidade das transações por ela realizadas. Essa planilha foi acompanhada, ainda, de documentos suporte que permitiram à D. Autoridade Fiscal confirmar a natureza das operações indicadas e reconhecer o

crédito no frete nas operações de venda, na aquisição de insumos e na armazenagem.

120. Mesmo após o encerramento da diligência, a Recorrente não encerrou os trabalhos de classificação de todas as despesas de frete e armazenagem, pois sempre esteve convicta da legitimidade de todos os créditos apropriados sobre essas despesas. Como resultado da continuidade desse trabalho, a Recorrente conseguiu segregar as despesas de frete e armazenagem que não teve condições de detalhar no momento da diligência.

121. Assim, nesse momento, a Recorrente está anexando ao presente recurso planilha complementar com as transações que ainda não tinham sido segregadas, juntando, ainda, CTCs por amostragem que atestam a natureza das transações (doc. 02 – arquivo não paginável). Esses documentos permitem aplicar a mesma premissa já reconhecida no curso desse processo administrativo para as demais operações de frete na operação de venda, na aquisição de insumos e na armazenagem, reconhecendo-se, para esses itens, a improcedência da glosa, exatamente como já reconhecido pela D. Autoridade Fiscal em sede de diligência.

122. Ou seja, adicionalmente aos créditos de frete sobre a operação de venda, na aquisição de insumos e na armazenagem já reconhecidos em sede de diligência e ratificados pelo acórdão recorrido, a Recorrente espera que sejam aplicados, nesse momento, os mesmos critérios já definidos pela D. Autoridade Fiscal em sede de diligência e acolhidos pela DRJ, para abarcar os créditos referente a tais itens indicados na planilha anexa.

123. Isso porque, como visto acima, parte das despesas de frete desconsideradas pela D. Autoridade Fiscal só foram glosadas pois a Recorrente não tinha conseguido, à época da diligência, segregar a integralidade das operações. É por esse motivo que a Recorrente espera sejam analisados os documentos complementares anexos (doc. 02 – arquivo não paginável), em atenção ao princípio da verdade material.

124. De toda forma, caso se entenda que a aplicação dos termos da decisão da DRJ demandaria amostragem maior de documentos fiscais ou qualquer informação adicional, requer-se, desde já, a conversão em diligência para que esses pontos sejam confirmados pela D. Autoridade Fiscal.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que entendo pela possibilidade de serem trazidas novas provas neste momento processual, uma vez que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório em sede de manifestação de inconformidade, mas apenas buscou, em sede de Recurso Voluntário, corroborar ainda mais o direito pleiteado, contrapondo razões trazidas na decisão de 1ª instância.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao

contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle de legalidade do ato administrativo, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

Assim, a apresentação de novos documentos em sede de interposição de Recurso Voluntário pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, quando se prestam a comprovar alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora *a quo*, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior.

Neste sentido, ressalto que os documentos ora colacionados têm como principal motivação a comprovação do crédito pleiteado, nos termos exigidos pelo v. acórdão recorrido e na diligência fiscal, razão pela qual entendo estar autorizada a juntada das novas provas, com base no artigo 16, §4º, alínea c, do Decreto nº 70.235/1972.

Diante disto, considerando que: (i) a recorrente atuou de forma diligente durante todo o processo administrativo e buscou comprovar a existência do seu direito creditório, juntando aos autos farta documentação comprobatória, que configura forte indício da existência do direito creditório pleiteado; (ii) a recorrente juntou em sede de Recurso Voluntário planilha complementar com as transações que ainda não tinham sido segregadas, juntando, ainda, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga - CTRCs por amostragem que atestam a natureza das transações, as quais devem ser analisadas em cotejo com as demais provas apresentadas; julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária.

1.2 MÃO DE OBRA CONTRATADA JUNTO À EMPRESAS DE TERCEIRIZAÇÃO – BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Neste tópico, o v. acórdão recorrido entendeu por manter a glosa relativa à mão de obra contratada junto a empresas de terceirização, seja pela vedação do artigo 3, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, seja em razão da ausência de demonstração de que os serviços para os quais houve a contratação se relacionam ao processo produtivo da recorrente.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a vedação prevista no artigo 3, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03 não alcança valores pagos à empresa terceirizada de mão de obra, conforme entendimento exarado pela própria Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 105/17.

Ademais, defende que os referidos serviços são insumos, posto que são atividades essenciais para o desempenho do seu objeto social (industrial de alimentos), destacando, a título de exemplo, a contratação da LV Terceirização Mão de Obra Temporária e Locação de

Equipamentos para a realização de serviços de limpeza, conforme se depreende do contrato de prestação de serviços anexo aos autos (Doc. 04 – Recurso Voluntário), incluindo até o fornecimento de materiais:

I. DO OBJETO:

A Contratada se obriga a realizar no Centro de Distribuição da Contratante, localizado na cidade de Poços de Caldas -MG, serviços de higiene e limpeza, com mão de obra de uma equipe básica de 05 (cinco) Auxiliares de Limpeza e 1 (um) encarregado, incluindo produtos e equipamentos para a realização dos serviços, bem como insumos, tais como: papel higiênico, papel toalha e copos descartáveis, conforme descrição contida no Anexo I, que rubricado pelas partes fica fazendo parte integrante deste instrumento.

Neste sentido, ressalta que a atividade de limpeza, com foco na atividade de limpeza da área de produção e de entrega dos CDs, é, inquestionavelmente, uma atividade que se caracteriza como insumo, haja vista a atividade produtiva da Recorrente, indústria do ramo alimentício. E não há dúvida que a prestação de serviços compreende a limpeza industrial, conforme se observa da seguinte cláusula do contrato, com referência aos equipamentos utilizados:

Para realização dos trabalhos, a Contratada fornecerá os equipamentos e materiais conforme abaixo:

1 – Equipamentos:

- 1 (uma) enceradeira;
- 1 (uma) máquina de lavar pisos industrial;
- 1 (uma) escada;
- Extensor
- Armários

Por tais razões, pleiteia a reforma do v. acórdão recorrido, para o fim de reverter as referidas glosas.

É o que passo a apreciar.

Conforme bem apontado pela recorrente, o entendimento exarado pela autoridade fiscal e julgadora de 1ª instância quanto à suposta vedação ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre gastos com contratação de empresas de mão-de-obra terceirizada, com base no artigo 3, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, já foi superado pela própria Receita Federal, conforme se verifica da Solução de Consulta COSIT nº 105/17, cuja ementa transcrevemos parcialmente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), os dispêndios da pessoa jurídica com:

- a) aquisição de produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda;
- b) aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- c) contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;

d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º; Lei nº 6.019, de 1974, arts. 2º e 4º.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11/10/ 2016.
(Grifamos)

No mesmo sentido, merece transcrição o disposto no artigo 176, §1º, inciso XII, da Instrução Normativa RFB nº 2121/22, *ex vi*:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[...]

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

Assim, considerando que (i) foi superado o argumento da autoridade fiscal para glosa dos créditos apropriados sobre mão-de-obra contratada junto a empresas de terceirização, (ii) a apropriação dos créditos é autorizada desde que a mão-de-obra seja utilizada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e (iii) há inegável controvérsia fática acerca dos serviços alcançados pela glosa; julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária.

1.3 BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL, FERRAMENTAS, MATERIAIS PARA TESTE, LABORATÓRIO, LIMPEZA E

HIGIENE, ASSISTÊNCIA TÉCNICA, TRANSPORTE E UNIFORME DE FUNCIONÁRIOS, SERVIÇOS DE REPARO DE MÁQUINÁRIOS E INSTALAÇÕES)

No que se refere aos créditos apropriados sobre “despesas decorrentes da aquisição de equipamentos de proteção individual, de ferramentas, de materiais para testes, para laboratórios, para limpeza e higiene, dos gastos com assistência técnica, transporte e uniformes de funcionários, entre outros (tópico IV.3 da Manifestação oposta à diligência)”, o v. acórdão recorrido fundamentou a manutenção da glosa, com base no entendimento de que se referem “[...] *a dispêndios que parecem melhor enquadrados como despesas administrativas. Seja por não se relacionarem, direta ou indiretamente, com os produtos alimentícios fabricados e comercializados pela empresa, seja pela generalidade da descrição, descabe admitir os créditos pretendidos. Tais despesas estão associados à atividade empresarial como um todo, e não a um determinado produto industrializado e vendido pela DANONE*”.

Já em relação aos “serviços relacionados ao reparo de maquinários e instalações do contribuinte (tópico IV.4)”, o v. acórdão recorrido entendeu que não houve a adequada discriminação das máquinas e instalações reparadas, além de destacar a falta de entendimento vinculante por parte do STJ à época dos fatos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente optou por atacar individualmente as razões da glosa, seguindo o detalhamento expostos nas Informações Fiscais, que seguiram as linhas do DICON e itens da legislação, de modo a facilitar a análise da pertinência e relevância de tais gastos para o seu processo produtivo.

É o que passamos a apreciar.

1.3.1 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

1.3.1.1 (I) INSUMOS (SERVIÇOS DE MONTAGEM INDUSTRIAL, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, LOCAÇÃO DE PALLETS, TRANSPORTE EMBALAGEM, ENTRE OUTROS)

Neste tópico, a recorrente contesta a conclusão adotada no v. acórdão recorrido de que não teria sido realizada uma descrição detalhada dos insumos, destacando que “[...] *seja dos campos das planilhas, sejam das cópias de documentos fiscais acostados, já denotam precisamente no que consiste a operação. Prova do exposto é a própria Resposta à Diligência que, embora incorreta em alguns pontos, elenca as operações sem contestar sua natureza*”:

- b) Serviços prestados por VICENTE BATISTA NUNES, CNPJ nº 03.277.221/0001-08, pois, conforme contrato apresentado, o objeto da prestação é a remoção (icamento) e transporte de tanques de propriedade da DANONE LTDA (fls. 12328 a 12345).
- c) Serviços prestados por A L DE CARVALHO FERREIRA PISSINATTI EMB, CNPJ nº 71.976.708/0001-20, uma vez que têm como objeto, conforme contrato apresentado pelo contribuinte, a locação de paletes a serem utilizados durante o transporte e movimentação de mercadorias, bens que servem apenas como embalagens de transportes, sequer se incorporando ao produto final (fls. 12041 a 12068).

Neste sentido, sustenta que aplicando-se o conceito de insumo “*para as operações em análise - (ex., serviços de remoção e transporte de tanques, serviço de construção e*

manutenção nos prédios fabris, serviço de movimentação de pallets para carregamento das mercadorias, serviços de transporte de material de embalagem) verifica-se que as despesas identificadas são efetivos insumos para o processo produtivo”.

Para corroborar suas alegações, menciona o seguinte:

282. Há, por exemplo, na planilha utilizada pela D. Autoridade Fiscal a informação de glosa de item de montagem industrial, serviço prestado pela empresa DN PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA, que, inquestionavelmente, é um serviço utilizado para a própria atividade de produção.

283. Especificamente com relação aos pallets, por exemplo, não há dúvida quanto ao direito ao crédito. Vejamos.

284. Os referidos bens destinam-se a servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou transporte de carga, pois, em razão da fragilidade dos produtos comercializados, há a necessidade de que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano:

[...]

285. Se os produtos forem transportados sem a adequada proteção, poderão ser inutilizados antes mesmo de chegar aos clientes. Dessa forma, a fim de que seus produtos não sofram deterioração durante o transporte, a Recorrente faz locação dos referidos pallets, para realizar o acondicionamento seguro das mercadorias.

286. Cabe ressaltar que a mesma empresa que presta os serviços de locação de pallets, realiza outros serviços relacionados a diversos itens para acessório de transporte.

287. E é evidente que as referidas despesas com acessórios para transporte estão atreladas à própria atividade fim da Recorrente, sendo que os bens locados integram o conceito de insumo.

[...]

290. Para as despesas com serviço de conservação, a essencialidade está na continuidade das operações das máquinas utilizadas no processo produtivo, e ainda, na continuidade do próprio processo operacional (com o pleno funcionamento das suas unidades fabris), uma vez que, sem as máquinas e as instalações em plena função, a atividade de produção da empresa ficaria prejudicada, o que releva a indispensabilidade dos serviços e sua consequente caracterização como insumo. São exemplo desses itens os dispêndios com a empresa “CONSTRUÇÕES SILVA E FREITAS LTDA.” e “HJR CONSTRUÇÕES LTDA.”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que o Parecer Normativo COSIT nº 5/18 reconhece a possibilidade de creditamento na condição de insumo dos bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, caso da operação não resulte

aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano, dispondo também sobre os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica que resultem aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano, indicando a modalidade de creditamento com base no artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, *ex vi*:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). (Grifamos)

Tal interpretação foi reconhecida de forma expressa na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, nos seguintes termos:

29. No caso específico do crédito em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, determinou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) <receita.economia.gov.br>), que os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicadas na manutenção de bens do ativo imobilizado que

implicarem um aumento de vida útil do bem de até um ano podem ser considerados insumos (hipótese do inciso II), enquanto os serviços e peças de reposição que acarretarem um aumento de vida útil do bem superior a um ano permitem o crédito na modalidade de bens incorporados ao ativo imobilizado (hipótese do inciso VI).

(...)

30. A possibilidade crédito em relação aos gastos com serviços de manutenção e com peças de reposição de bens do ativo imobilizado também é reconhecida nos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

31. Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano.

32. Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas

em máquinas e equipamentos que estejam ligados à produção ou prestação de serviços, essenciais para a obtenção da receita.

(Processo nº 13851.901906/2011-35; Acórdão nº 3301-011.571; Relator Conselheiro Ari Vendramini; sessão de 24/11/2021)

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

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

(Processo nº 10940.905585/2011-51; Acórdão nº 3201-005.019; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/02/2019)

Assim, verifica-se que a premissa da fiscalização está equivocada e, no mérito, assiste razão à recorrente.

Da mesma forma, a jurisprudência deste e. Tribunal é no sentido de reconhecer o direito ao creditamento de paletes e material de embalagem, especialmente, em atividades do setor alimentício.

Isto porque os paletes e materiais de embalagem são essenciais no processo de armazenamento e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva.

Ademais, pela peculiaridade da atividade econômica exercida pela recorrente, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por micro-organismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável a utilização de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo.

Desta forma, o processo de “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados pela recorrente é procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

CRÉDITOS. INSUMOS. PALETES DE MADEIRA. ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. ALIMENTOS. NORMAS DE CONTROLE SANITÁRIO.

Os paletes de madeira se enquadram no conceito de insumos, uma vez que a sua subtração implica em substancial perda de qualidade do produto, sendo essenciais no processo de armazenamento e transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva.

Ademais, o processo de “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados é procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos.

(Processo nº 10935.900510/2013-14; Acórdão nº 3401-012.760; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 20/03/2024)

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

(Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

Diante disto, sendo devidamente refutados os argumentos de mérito que motivaram a glosa dos créditos ora em análise, subsiste apenas a controvérsia de ordem fática a respeito da discriminação das máquinas e instalações reparadas e do detalhamento dos créditos apropriados, razão pela qual julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório

pleiteado, considerando o entendimento de mérito exarado no presente voto, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária.

1.3.1.2 (II) OUTRAS AQUISIÇÕES (MATERIAL DE LIMPEZA, MATERIAL DE HIGIENE, MATERIAL DE LABORATÓRIO, ETC)

Neste tópico, a recorrente destaca que “[...] o exame na lista de itens glosados denota que as despesas se referem a “MATERIAL DE LIMPEZA”, “MATERIAL DE HIGIENE EM GERAL”, “MATERIAL DE LABORATÓRIO”, diversas ferramentas e até transportes de ferramentas, entre outros”.

Para corroborar o direito creditório pleiteado, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

304. É claro que em uma empresa do ramo alimentício de produtos lácteos, produtos estes extremamente perecíveis, todos os gastos com a higiene e limpeza, são essenciais para o processo produtivo.

305. Os itens produzidos pela Recorrente são perecíveis, exigindo alto grau de higiene na fabricação, demandando a utilização de produtos para limpeza constante das máquinas. Em uma indústria do porte da Recorrente, não há a possibilidade de ter funcionários sem a vestimenta e proteção adequada ou máquinas que mantenham resíduos de matéria-prima. Todo o processo produtivo e de comercialização precisa ter altos níveis de limpeza, higiene e segurança.

306. Os produtos de limpeza glosados pela D. Autoridade Fiscal são produtos utilizados diretamente no maquinário do processo produtivo, o que os enquadra no conceito de insumos adotado pela própria D. Fiscalização! Assim, ainda que se afaste o conceito de insumo demonstrado pela Recorrente acima – o que se admite apenas a título de argumentação – é inegável o direito de crédito sobre tais bens.

[...]

309. Ainda, no item “outras glosas” a D. Autoridade Fiscal glosou a aquisição de diversos bens que são essenciais à atividade da Recorrente e seu processo produtivo e, portanto, também dão direito ao crédito, uma vez que deve prevalecer o conceito de insumo demonstrado acima. É o caso de diversas transações com ferramentas listadas na planilha de glosa: FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO-9 BIT 200 DP30, FERRAMENTA P/TORN.CRESPO ISO-8 BIT 200D P30.

310. E glosou, ainda, o pagamento do serviço contratado para transporte na aquisição dos referidos itens (insumos), sem investigações adicionais sobre a natureza da operação. A Recorrente anexa a esse recurso, por amostragem (doc. 05), CTCs que confirmam a natureza do serviço prestado e confirmam, de maneira cabal, o seu direito de crédito.

311. Veja-se que, com relação a esse item de glosa, sequer na premissa fiscal o crédito poderia ter sido negado, já que a D. Autoridade Fiscal reconheceu a

possibilidade de creditamento dos valores de frete na aquisição de insumos, confirmada pela DRJ. Assim, basta a confirmação da natureza da operação (que poderia ter sido feita pela D. Autoridade Fiscal desde o início, caso sua investigação não tivesse sido pautada em “filtros” na planilha excel) para o reconhecimento integral do crédito, servindo os documentos apresentados justamente para esse fim.

312. Também nesse mesmo grupo que a D. Autoridade Fiscal chamou de “outras aquisições” estão as transações de aquisição de “materiais de higiene”, que se enquadram no conceito de insumo da atividade da Recorrente, uma vez que tais produtos garantem o atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações da empresa, sob pena de impossibilidade da produção e perda de qualidade do produto.

313. Da mesma forma, foram glosados valores relativos a itens de proteção individual, a exemplo da LUVA PROCEDIMENTO NITRIL PRO 899 TAMANHO G, sendo que o reconhecimento do crédito para esses itens é pacífico na CSRF e nº A. STJ, conforme exposto em tópico acima.

314. O mesmo ocorre com os “materiais de laboratório”: sendo a Recorrente uma indústria do setor alimentício, são indispensáveis testes de laboratório para definir as melhores práticas de fabricação dos produtos e garantir, ainda, o atendimento de normas de vigilância sanitária. Do contrário, os produtos fabricados pela Recorrente nem seriam próprios para o consumo humano.

Além da inegável relevância dos materiais de limpeza, higiene e laboratório para o desenvolvimento da atividade econômica da recorrente, cumpre apenas destacar que a jurisprudência deste e. Tribunal também reconhece a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre ferramentas (e, por conseguinte, do frete para transporte de ferramentas, na condição de insumo), como se verifica exemplificativamente dos seguintes julgados:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170.

(Processo nº 10945.900038/2017-24; Acórdão nº 3402-011.048; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 27/09/2023)

CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com aquisição de ferramentas de pequeno porte utilizadas na indústria metalúrgica podem enquadrar-se na definição de insumos desde que mediante argumentação devidamente provada.

(Processo nº 10783.901132/2017-09; Acórdão nº 3302-010.614; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho; sessão de 23/03/2021)

Diante disto, considerando que: (i) foram devidamente refutados os argumentos de mérito que motivaram a glosa dos créditos ora em análise, subsistindo apenas a controvérsia de ordem fática a respeito do detalhamento dos créditos apropriados, e (ii) a recorrente juntou, em sede de Recurso Voluntário, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga - CTRCs por amostragem que confirmam a natureza do serviço prestado a título de transporte de ferramentas, as quais devem ser analisadas em cotejo com as demais provas apresentadas; julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, considerando o entendimento de mérito exarado no presente voto, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária.

2 OUTROS CRÉDITOS – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a glosa efetuada sobre créditos apurados extemporaneamente, com base no fundamento de que a utilização do crédito dependeria da retificação da DCTF e do DACTON.

Segundo a recorrente, *“[n]ão há nenhuma vedação para que registros de competências anteriores e não aproveitados sejam feitos nesse posterior momento, desde que considerados em uma periodicidade trimestral e após apuração do saldo e nenhuma condição para que esse registro só seja feito após retificação das DACTONs”*.

Ademais, sustenta que *“[...] diferentemente do quanto defendido pela DRJ, a análise quanto à possibilidade de creditamento deve ser feita com base em lei, sendo que as normas infralegais só devem ser consideradas na análise caso e tão somente não conflitem com as normas superiores, isto é, as leis”*.

Neste sentido, com base no artigo 3º, §4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, defende que *“[...] a norma é clara em garantir o direito do contribuinte de aproveitar nos meses subsequentes o valor apurado em período anterior”*.

Por fim, alega que *“[...] os únicos 2 (dois) requisitos previstos para a apropriação de créditos extemporâneos de PIS e COFINS são os seguintes: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03)”*, os quais teriam sido plenamente atendidos.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Isto porque o §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 expressamente autoriza que *“[o] crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”*, sendo

certo que o exercício de tal direito não pode ser inviabilizado em razão do descumprimento de deveres instrumentais e formais – no caso, a não retificação dos DAConS e das DCTFs.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, quer sejam, DCTF, DACon/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Não me parece razoável que, após a contribuinte demonstrar a apuração do crédito em período posterior, requerendo o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente um dever de caráter declaratório, e não constitutivo.

Não se desconhece que o presente tema ainda é bastante controvertido neste e. Conselho, mas a posição ora adotada encontra respaldo em diversos julgados deste e. CARF, dos quais cito, a título exemplificativo, os seguintes:

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

(Processo nº 11080.720481/2011-16; Acórdão nº 3201-010.950; Relator Conselheiro Hécio Lafeta Reis; sessão de 24/08/2023)

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(Processo nº 13896.721356/2015-80; Acórdão nº 9303-012.977; Redatora Designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/03/2022)

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem

necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

(Processo nº 13884.902378/2012-35; Acórdão nº 9303-006.248; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/01/2018)

Diante disto, considerando o entendimento de que os créditos extemporâneos podem ser utilizados, ainda que sem a retificação das obrigações acessórias (DCTF, DACON/atual EFD Contribuições), caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época, julgo ser prudente,, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF) analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, considerando o entendimento de mérito exarado no presente voto, intimando a recorrente a comprovar que não houve a utilização em duplicidade de tais créditos, durante a data da aquisição do bem ou serviço até a sua utilização.

3 SÍNTESE DA RESOLUÇÃO

Diante de todo o exposto, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF):

- 1) no que se refere ao item 1, analise integralmente os créditos apropriados pela recorrente, no período fiscalizado, com base no conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, considerando toda documentação colacionada aos autos, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária;
- 2) no que se refere aos itens 1.1.1 e 1.2, analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária;
- 3) no que se refere aos itens 1.3.1.1 e 1.3.1.2, analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, considerando o entendimento de mérito exarado no presente voto,

intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária

4) no que se refere ao item 2, analise toda a documentação colacionada aos autos, a fim de verificar a existência ou não do direito creditório pleiteado, considerando o entendimento de mérito exarado no presente voto, intimando a recorrente a comprovar que não houve a utilização em duplicidade de tais créditos, durante a data da aquisição do bem ou serviço até a sua utilização;

5) por fim, elabore relatório conclusivo relativo a todos os itens, apontando eventuais retificações na base de cálculo dos créditos ou na base das glosas, e suas repercussões no direito creditório pleiteado;

6) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues