



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.720269/2011-22
ACÓRDÃO	3301-014.519 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANONE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Na aferição do direito creditório, o ônus da prova quanto à existência de crédito cabe à contribuinte nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA COFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA.

O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Trata-se de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. ENTENDIMENTO DECORRENTE DA SÚMULA CARF Nº 159.

O prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento tributário não abrange a atividade realizada pelo Fisco na apreciação de Pedido de Ressarcimento, não constituindo a glosa de créditos um lançamento de ofício da autoridade tributária. Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não

cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Súmula Carf nº 159.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS SOBRE ALUGUEL DE PREDIO, MÁQUINA OU EQUIPAMENTO.

O aluguel de prédio, máquina ou equipamento autoriza a dedução de créditos com fundamento no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo necessário que estejam vinculados ao processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS SOBRE ARMAZENAGEM. VINCULAÇÃO A OPERAÇÃO DE VENDA. DESNECESSIDADE.

O art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, não exige que, para a dedução de créditos, os gastos com armazenagem estejam vinculados à operação de venda.

SÚMULA CARF Nº217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar arguida e alegação de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre aquisição de embalagem ou material de embalagem de transporte, aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção, serviço de

empresas de terceirização de mão de obra, aquisição de peças de reposição importadas e serviços de manutenção, despesas com frete relativo à aquisição de insumos, e de partes e peças, despesas de armazenagem, despesa de alugueis de equipamentos e prédios (planilhas 06A e 05A) glosados pela fiscalização por serem estranhos à atividade-fim, vencido o Conselheiro Bruno Minoru Takii (relator) quanto à reversão de glosa de bens adquiridos para revenda, sujeitos à alíquota zero e operações sem comprovação de crédito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto a esta matéria. Os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e José de Assis Ferraz Neto acompanharam pelas conclusões quanto ao desprovimento das despesas com frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, por entenderem aplicável a Súmula CARF nº 217, sem condicionante.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Marcio Jose Pinto Ribeiro – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Jose de Assis Ferraz Neto, Keli Campos de Lima, Cynthia Elena de Campos (substituta integral), Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente a conselheira Rachel Freixo Chaves, substituída pela conselheira Cynthia Elena de Campos.

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de pedido de ressarcimento de saldo credor de COFINS, relativo ao 2ºT/2007, no valor de R\$ 2.683.411,05.

Por bem descrever os fatos processuais, adoto o relatório trazido pela DRJ em seu acórdão:

O processo em exame versa sobre o pedido de ressarcimento retificador anexo às fls. 4.827/4.829, relativo ao montante de R\$ 2.683.411,05, ao qual se acham vinculadas diversas declarações de compensação.

O valor pleiteado refere-se a créditos de Cofins apurados em junho de 2007, relacionados a receitas tributadas à alíquota zero no mercado interno.

Em despacho decisório exarado nas fls. 4.931/4.940, a DERAT/SPO indeferiu o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas.

Intimada da decisão por via postal em 14/06/2012 (fl. 4.943), a interessada apresentou em 16/07/2012 — tempestivamente portanto — a manifestação de inconformidade anexa às fls. 5.021/5.084, acompanhada dos documentos reunidos nas fls. 5.085/5.144, na qual expõe os seguintes argumentos:

Preliminar

I) Introdução

1. A requerente é detentora de créditos de Pis e Cofins oriundos de “despesas relacionadas ao frete e armazenagem, bens e serviços utilizados como insumos para a consecução da sua atividade, bens para revendas, aluguel e energia elétrica, dentre outras despesas, conforme comprovam os documentos apresentados à Fiscalização”.

2. Assim, “descontou tais créditos para abatimento com os próprios débitos de PIS e COFINS referentes ao ano-calendário de 2007, bem como, formulou pedidos de ressarcimento e declarações de compensações do saldo credor de PIS e COFINS remanescente, como expressamente autorizado pela legislação (arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03)”.

3. No entanto, a “Fiscalização glosou a totalidade dos créditos de COFINS oriundos do mercado interno relacionados ao 2º trimestre de 2007, utilizados pela Requerente na declaração de compensação, sob o fundamento de que não haveria liquidez e certeza em relação aos créditos pleiteados pela Requerente”.

4. Entendendo ser da contribuinte o ônus de provar a legitimidade do crédito, a autoridade fiscal afirma que ela não se desincumbiu dele, pois “teria deixado de apresentar uma quantidade significativa de documentos e ainda os teria apresentado de forma deficiente, mesmo após 78 (setenta e oito) dias que a d. Fiscalização lhe concedeu para essa apresentação documental”.

5. A autoridade fiscal assevera, com base nas informações prestadas pela requerente que os valores pleiteados a título de “outros créditos a descontar” (créditos apropriados extemporaneamente pela empresa relacionados aos anos de 2004, 2005 e 2007) foram apropriados em desacordo com o procedimento previsto na legislação.

6. Segundo o autor do despacho decisório, a requerente “deveria ter retificado o DACON e a DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu e, posteriormente, ter requerido a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, não podendo escriturar extemporaneamente os créditos em DACON”.

7. Quanto às despesas com frete, afirma a autoridade fiscal que dão direito a crédito apenas os “fretes incorridos nas vendas suportadas pela Requerente” e que, “diante das informações fornecidas pela Requerente, não seria possível segregar as despesas de fretes decorrentes de vendas das despesas de fretes entre estabelecimentos ou incorridos com o transporte de matéria-prima”.

8. Já no tocante às despesas com “aluguéis de prédio” e “ativo imobilizado”, a fiscalização “afirmou que as informações prestadas pelo contribuinte seriam satisfatórias e ainda fez o comentário de que as informações/documentos apresentados deveriam ser analisados posteriormente. No entanto, ao final, deixou de analisar os documentos apresentados, glosando os créditos em referência”.

9. {A recorrente transcreve, no item 25 de seu arrazoadado, parte do despacho decisório — “fundamentos apresentados”}

10. No entanto, não merecem prosperar os referidos fundamentos, que levaram a autoridade fiscal a glosar os créditos de Pis e Cofins, cuja totalidade deve ser reconhecida.

11. “Isso porque, ficará amplamente demonstrada a nulidade da r. decisão, uma vez que a Fiscalização deixou de analisar a totalidade dos documentos apresentados pela Requerente no curso da Fiscalização, invertendo o ônus da prova de maneira equivocada e ilegal” (grifei).

12. Confirma a manifesta nulidade do despacho decisório o fato de a KPMG (renomada empresa de auditoria contratada pela requerente), realizando o trabalho que o Fisco não fez, ou seja, “um levantamento dos créditos apropriados por alguns dos estabelecimentos da Requerente, mediante o cruzamento de informações contábeis e fiscais”, ter concluído pela legitimidade integral dos créditos apurados.

13. “Ora, essa constatação apenas reforça o fato de que a d. Fiscalização dispunha de todas as informações necessárias para a comprovação da legitimidade dos créditos, mas não investigou tais fatos, optando pelo atalho de inverter o ônus da prova, no afã de tentar evitar o transcurso do prazo decadencial”.

14. Não tem previsão na legislação o procedimento de apropriação dos créditos extemporâneos de Pis e Cofins que a autoridade fiscal julga ser o correto, ao passo que o creditamento realizado pela empresa, bem ao contrário, possui base legal, contábil e fiscal.

II) Da precariedade do despacho decisório

15. O “despacho decisório é absolutamente nulo, em razão da patente precariedade da ação fiscal e da indevida inversão do ônus da prova” (grifei).

16. “Os créditos apurados pela Requerente foram glosados porque a D. Fiscalização entendeu que a Requerente teria deixado de comprovar

documentalmente - o que não é verdade - a legitimidade dos créditos apurados e utilizados pela Requerente nos procedimentos de compensação”.

17. A autoridade fiscal limitou-se a glosar integralmente os créditos lançados pela empresa nos processos de compensação, “sem analisar a natureza das despesas incorridas pela Requerente, e, conseqüentemente, a viabilidade da apropriação de créditos sobre tais despesas, e sem apurar a efetiva ocorrência dessas despesas”.

18. “Mais do que isso, a D. Fiscalização limitou-se a discorrer, de forma genérica e sem enquadramento ao caso concreto, sobre a legislação atinente aos créditos extemporâneos e aos créditos decorrentes de despesas de frete, como se a Requerente não tivesse demonstrado no processo de fiscalização a legitimidade dos créditos apropriados, e pior, como se estas fossem as únicas despesas incorridas pela Requerente” (grifei).

19. “No entanto, pela simples análise das DACONs do período compreendido entre maio a dezembro de 2007, é notório que a Requerente se apropriou de outros tantos créditos além daqueles decorrentes das despesas com frete e dos créditos extemporâneos. Tudo conforme a legislação autoriza” (grifei).

20. {Cita como exemplo a DACON de julho de 2007, cuja ficha 16A, referente à apuração dos créditos de Cofins vinculados a aquisições no mercado interno, reproduz no item 38 da manifestação de inconformidade}

21. O total apurado nessa ficha a título de crédito corresponde à somatória dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e dos créditos presumidos.

22. Ocorre que, embora a requerente tenha apurado créditos sobre bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumo, despesas de energia elétrica, despesas de alugueis, entre tantos outros, a autoridade fiscal, sem qualquer justificativa plausível, deixou de fazer seu trabalho de fiscalização e, simplesmente glosou integralmente os créditos apurados no período, sem qualquer justificativa, indeferindo os pedidos de compensação.

23. Apenas em 02/02/2012, isto é, 78 (setenta e oito) dias antes da prolação do despacho decisório, foi intimada do início do procedimento fiscal para apuração dos créditos declarados, muito embora a fiscalização se tenha iniciado anos antes, em 2009.

24. No que toca às informações solicitadas pela autoridade fiscal nesse curto período, a recorrente apresentou as memórias de cálculo pedidas, assim como “quase a totalidade das amostras das notas fiscais dos anos de 2007 a 2011 (deixou de apresentar apenas 36 notas fiscais das 1.430 notas fiscais solicitadas)”.

25. Quanto ao ano de 2007, “período do presente despacho decisório, apenas 02 das 152 notas fiscais solicitadas não foram apresentadas, apesar de os espelhos das referidas notas terem sido apresentados”.

26. “A fim de evitar a decadência do período de 2007, o I. Auditor-Fiscal deixou de analisar os documentos apresentados pela Requerente que comprovam o crédito de PIS e COFINS do ano de 2007 e, indevidamente inverteu o ônus da prova”.

27. Além disso, não condiz com a verdade a afirmação de que significativa quantidade de documentos não foi apresentada.

II.1) Do histórico das diligências realizadas para a formalização do despacho decisório

28. {A seguir, a recorrente relata de forma sucinta os principais fatos da fiscalização realizada no período de 2009 a 2011}

29. Em resumo, “até setembro de 2011, passados praticamente 02 (dois) anos desde o início da Fiscalização e após dois auditores-fiscais, a Requerente estava sob fiscalização para análise do crédito de PIS e COFINS referente ao período do primeiro trimestre de 2008 ao quarto trimestre de 2010”, não tendo sido intimada em momento algum a apresentar documentos ou informações sobre o ano-calendário de 2007, até porque este último não era objeto da fiscalização.

30. Em dezembro de 2011 houve nova alteração em ambos os MPF relativos à fiscalização em curso, assumindo os trabalhos um terceiro auditor-fiscal, o qual, além de solicitar novas informações relativas aos anos de 2008, 2009 e 2010, ampliou de maneira indevida o escopo da fiscalização e “solicitou a apresentação de memórias de cálculo de cada uma das rubricas da DACON em relação ao período do 2º trimestre de 2007 ao quarto trimestre de 2007 e do 1º trimestre de 2011”

31. Tais períodos, porém, como já asseverado, nunca foram objeto da fiscalização.

32. Em síntese, o novo auditor fiscal, por meio de termo de intimação datado de 26/12/2011, exigiu os seguintes documentos:

- “notas fiscais elencadas pela Fiscalização que se referem aos anos de 2009, 2010 e 2011;

- memória descritiva de cálculo de cada uma das rubricas da DACON do período do 2º trimestre de 2007 ao 1º trimestre de 2011;

- memória de cálculo específica para a rubrica despesa de frete e armazenagem desse período;

- demonstrativo da receita operacional bruta mensal e esclarecimentos sobre o processo produtivo”.

33. Portanto, apenas em 26/12/2011 “foi intimada a apresentar a memória de cálculo relacionada aos créditos de PIS e COFINS oriundos do ano de 2007”, sendo-lhe concedido — não obstante o período analisado e a enorme quantidade

de informações — o prazo de apenas 10 dias para fornecer toda a documentação mencionada acima.

34. Dada a impossibilidade de, em prazo tão exíguo, reunir todos os documentos do período de 04/2007 a 03/2011 e elaborar as memórias de cálculo relativas aos créditos de Pis e Cofins, solicitou prazo adicional para sua apresentação.

35. Muito embora não estivesse obrigada a “apresentar os documentos referentes ao ano de 2007, por que não estava no escopo/objeto do MPF original”, envidou todos os esforços para cumprir a solicitação fiscal, apresentando os documentos que enumera nos itens 67 e 68 da manifestação de inconformidade.

36. “Somente em 02/02/2012, a Requerente foi intimada do Termo de Início de Procedimento de Fiscalização que informava a substituição do MPF-D nº 08.1.80.00-2009-00039-1 pelo MPF-F nº 08.1.90.00-2012-00227-4, em razão da alteração do período de fiscalização do PIS e da COFINS, que passou a ser do 2º semestre de 2007 ao 4º trimestre de 2008.”

37. “Assim, apenas em 02 de fevereiro de 2012 foi aberta formalmente a fiscalização relacionada ao ano de 2007, tendo a Requerente sido intimada do início da Fiscalização para apuração dos créditos de PIS e COFINS do segundo trimestre de 2007 ao quarto trimestre de 2007 que deram origem ao presente despacho decisório.”

38. Ademais, apenas em 15/02/2012 recebeu o primeiro pedido formal para apresentação de documentos relativos ao ano de 2007, tendo a autoridade fiscal solicitado em especial a apresentação dos seguintes documentos no prazo de 20 dias:

- “cópias de amostras das notas fiscais,
- memórias de cálculos específicas para a rubrica de créditos calculados sobre o ativo imobilizado,
- critérios objetivos para que fosse possível identificar se as despesas de frete estavam vinculadas exclusivamente às operações de vendas e suportadas pelo contribuinte,
- esclarecimentos sobre a rubrica outros créditos a descontar da DACON,
- planilhas referentes aos valores dos aluguéis dos prédios e equipamentos”.

39. Em resposta, obtido prazo adicional para cumprimento do despacho, a Requerente apresentou em 28/03/2012 todos os documentos e explicações solicitados, em especial os seguintes documentos:

- “duas caixas contendo as notas fiscais solicitadas pela D. Fiscalização. Em relação ao ano de 2007, a Requerente deixou de apresentar apenas 02 notas fiscais dentro de um universo de 152 notas solicitadas pela D. Fiscalização;
- memórias de cálculo dos créditos do ativo imobilizado; e

- planilhas que demonstravam os valores informados a títulos de aluguéis de prédios”.

40. Quanto às despesas de frete, informou que já havia prestado nas intimações anteriores todos os esclarecimentos ao seu alcance, tendo inclusive aberto as rubricas “despesas de aquisição” e “despesas de fretes e armazenagem”, nas quais demonstrou “todas as despesas que se relacionam com serviços de transporte passíveis de registro de crédito, pormenorizando por documento fiscal com indicação de data, fornecedor e valores”.

41. Tendo embora apresentado todos os documentos solicitados, foi em 11/04/2012 “reintimada a apresentar a memória de cálculo dos valores informados em cada uma das rubricas da DACON e as notas fiscais que faltavam, uma vez que, no entendimento da D. Fiscalização, as memórias de cálculos apresentados não refletiriam a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, em razão das diferenças relevantes encontradas”.

42. Em 03/05/2012 apresentou as notas fiscais que faltavam, não tendo encontrado apenas duas notas da amostragem do ano de 2007 solicitada pelo auditor fiscal.

43. Quanto às divergências existentes entre os números apresentados nas memórias de cálculo e os valores das notas fiscais, esclareceu que se deviam ao fato de as informações terem sido importadas de forma incorreta do sistema de gerenciamento de dados em uso nos anos de 2007 e 2008, o qual atualmente já não é utilizado pela empresa.

44. Por isso solicitou a concessão de prazo adicional para apresentar esclarecimentos a respeito das referidas divergências, as quais, como visto, decorriam tão somente do manuseio incorreto dos dados.

45. A autoridade fiscal, porém, indeferiu a solicitação e proferiu o despacho decisório, indeferindo os pleitos de compensação, com os seguintes fundamentos: incorreção das memórias de cálculo e falta de apresentação de parte relevante da amostragem das notas fiscais, “o que comprometeria a certeza e a liquidez dos créditos de PIS e COFINS pleiteados pela Requerente”.

46. Quanto às rubricas de “aluguéis de prédios” e “ativo imobilizado”, embora afirme no despacho decisório serem satisfatórias as informações contidas nas planilhas apresentadas, reconhecendo portanto não haver divergências nas memórias de cálculo, a autoridade fiscal não analisou o mérito dos créditos, limitando-se a glosá-los sem qualquer justificativa.

47. O que se nota é que a autoridade fiscal, em vez de analisar todos os documentos fornecidos pela empresa no curso da fiscalização, apenas buscou um atalho para evitar a decadência do crédito tributário, sendo possível perceber claramente a nulidade do despacho decisório, visto que a glosa dos créditos de Pis e Cofins se funda unicamente nas supostas divergências das memórias de cálculo.

48. “Aliás, como já visto, o trabalho fiscal não faz nenhum sentido, uma vez que, na prática, glosa todos os créditos da Requerente, com a suposição, sem qualquer prova, de que a empresa não faria jus” a eles.

49. Ora, como conceber que uma empresa industrial, tal como a requerente, não faça jus a um único crédito de Pis e Cofins? A adotar-se tal entendimento, chegar-se-ia à conclusão de que ela não arcaria com nenhum custo ou despesa em seu processo industrial no ano de 2007.

50. Trata-se de entendimento equivocado. “É óbvio que a Requerente incorreu com custos e despesas em relação ao ano de 2007, que lhe garantem o direito de crédito de PIS e COFINS, fato provado pelas próprias notas fiscais que foram entregues à Fiscalização”.

51. “No entanto, ao deixar de analisar todos os documentos fiscais da Requerente, a r. decisão chegou à equivocada conclusão de que a Requerente não teria provado os créditos de PIS e COFINS e, de maneira equivocada, inverteu o ônus da prova”.

52. Assim, a única conclusão a que se chega é que o despacho decisório foi proferido de maneira arbitrária com o intuito de impedir a decadência dos valores referentes ao ano de 2007, tendo em vista que a fiscalização se iniciou apenas em fevereiro de 2012 relativamente a tal ano.

II.2) Da impugnação específica dos elementos que redundaram na inversão do ônus da prova - comprovação da manifesta nulidade do despacho decisório

53. Conforme trechos do despacho decisório transcritos no item 97 da manifestação de inconformidade, a glosa da integralidade do crédito da requerente se fundamenta apenas na afirmação de que lhe faltaria certeza e liquidez devido à falta de apresentação de parte das notas fiscais e às divergências existentes nas memórias de cálculo apresentadas.

54. Ao contrário do que alega a autoridade fiscal, praticamente todas as notas fiscais solicitadas foram apresentadas, com exceção de algumas notas extraviadas, cujos espelhos de qualquer forma também foram apresentados.

55. A autoridade fiscal, entretanto, não cruzou essas notas fiscais com a contabilidade da empresa nem tampouco com os créditos por ela registrados em DACON, trabalho que acabou sendo feito pela auditoria independente contratada pela contribuinte.

56. Desconsiderando, sem qualquer justificativa, a documentação da requerente, o autor do despacho decisório limitou-se a calcar seu raciocínio na consideração de que “uma planilha preparada pela Requerente para atender à Fiscalização apresentaria divergências, o que comprometeria a ação fiscal de investigação da liquidez e certeza dos créditos de PIS e COFINS registrados nos processos de compensação”.

57. Quanto às divergências alegadas, a contribuinte comprometeu-se a sanar quaisquer falhas que a planilha pudesse apresentar, proposta que foi sumariamente rechaçada pela autoridade fiscal.

58. “Aliás, a título argumentativo, se por algum motivo a d. Fiscalização não aceitasse a planilha apresentada pela Requerente - que não é um documento legal - para ser no mínimo coerente, a ação fiscal deveria ter respeitado as informações constantes das notas fiscais, que comprovam o crédito e, ainda, ter feito o cruzamento de tais informações com a contabilidade, para aferir a correção dos valores lançados nos processos de compensação.”

59. As referidas notas fiscais ilustram inúmeras despesas assumidas pela empresa em sua atividade industrial, todas as quais geram crédito, nos termos do art. 3º da lei nº 10.833/2003: bens adquiridos para revenda (inciso I), bens e serviços utilizados como insumo (inciso II), despesas com energia elétrica (inciso III), despesas de aluguéis de prédios (inciso IV), despesas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI) e despesas de armazenagem e frete (inciso IX).

60. “Nesse sentido, a Requerente faz referência às fls. 1.167 a 4.087 do presente processo, onde constam Notas Fiscais apresentadas à Fiscalização, segundo a amostragem solicitada para o ano de 2007.”

61. Veja-se, a título de exemplo, a quantidade de lançamentos de despesas geradoras de créditos na já mencionada DACON de julho de 2007.

62. Diante de todas estas despesas bastaria à autoridade fiscal avaliar a sua ocorrência e pertinência, à luz dos documentos fiscais e contábeis da requerente, o que simplesmente não foi feito. Daí a manifesta nulidade do trabalho fiscal.

63. Aliás, embora não tenha efetuado o cruzamento dos referidos documentos, o autor do despacho decisório tampouco contestou as informações fiscais e contábeis da requerente, de modo que nesse caso "deveria ter aceito automaticamente a legitimidade dos créditos registrados e utilizados nos processos de compensação”.

64. “E isso por uma razão simples. Os lançamentos contábeis e fiscais fazem prova inequívoca da certeza e da liquidez dos créditos de COFINS, cabendo à d. Fiscalização, após ampla investigação, provar se existe alguma falha em tais lançamentos. Se não o faz a d. Fiscalização DEVE acatar as informações que amparam a legitimidade dos créditos.”

65. Trata-se de previsão expressa do RIR/99, o qual dispõe que a escrituração do contribuinte faz prova a seu favor (art. 923), sendo que o ônus da prova cabe à autoridade administrativa para demonstrar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade (art. 924).

66. Note-se que o art. 923, que vincula a ação fiscal, não menciona controles paralelos (ou seja, a planilha), referindo-se apenas à escrituração contábil e fiscal da empresa.

67. “Se a correta escrituração existe, e ela não é contestada pela d. Fiscalização, já que a contestação fiscal relaciona-se apenas à planilha - que não é documento contábil ou fiscal - tais documentos comprovam a veracidade dos créditos tomados.”

68. Em suma, como a autoridade fiscal em nenhum momento desqualificou os documentos fiscais e contábeis da empresa, que fazem prova do direito de crédito, o trabalho fiscal é manifestamente nulo. Por outras palavras, não tendo desqualificado a escrituração da contribuinte, não pode o autor do despacho decisório contestar-lhe os créditos apropriados.

69. A única possibilidade de glosar os créditos apropriados, sem investigar-lhes a natureza, seria a autoridade fiscal provar, “de forma absolutamente inequívoca, a imprestabilidade dos registros contábeis e das Notas Fiscais da Requerente”.

70. Embora seja indiscutível a possibilidade de, eventualmente, presumir a ocorrência de dado fato ou mesmo arbitrar a base do lançamento, o art. 148 do CTN é expresso ao afirmar que a autoridade administrativa apenas pode realizar o arbitramento quando comprovada a imprestabilidade dos documentos fiscais da empresa.

71. “Em suma, como a d. Fiscalização não contesta os lançamentos contábeis e os documentos fiscais da Requerente, prevalece a liquidez e certeza dos créditos, pois sua base goza de presunção de verdade e certeza, a favor do contribuinte.”

72. O seguinte excerto extraído do despacho decisório é mais um exemplo da falta de comprometimento da autoridade fiscal em relação à análise da materialidade dos créditos tomados pela requerente: “Em relação aos ‘Aluguéis de Prédios’ e ao ‘Ativo Imobilizado’, as planilhas digitais com as informações apresentadas foram satisfatórias, sujeitas, ainda à análise de seu conteúdo.”

73. Embora, como visto, a autoridade fiscal se tenha comprometido a analisar essas informações, não há nos autos e muito menos no Termo de Verificação Fiscal nenhum exame dos créditos de “Aluguéis de Prédios” e “Ativo Imobilizado”.

74. “Vale lembrar que a Requerente possuía 25 estabelecimentos à época, com quase 40 mil linhas de despesas mensais, passíveis de apropriação de créditos de PIS/COFINS, como será melhor analisado no tópico referente ao trabalho da auditoria independente.”

75. “Assim, a glosa da totalidade dos créditos sem se considerar nenhum valor passível de creditamento de PIS e COFINS pela Requerente, exatamente como pretende esse r. despacho decisório, representa ofensa não somente ao artigo 148 do CTN, como a própria legislação que regulamenta a não-cumulatividade das referidas contribuições sociais.”

76. “Por mais esse motivo, o trabalho da d. Fiscalização se mostra precário, devendo ser decretada sumariamente a nulidade do r. despacho decisório”, o qual deve ser cancelado, visto que “se afastou dos princípios básicos que regem a atividade fiscalizatória, invertendo o ônus da prova de maneira indevida.” II.3) Da nulidade do despacho decisório — inobservância do art. 142 do CTN

77. Observa-se que, a despeito do caráter vinculado do lançamento, a autoridade tributária não cumpriu os requisitos elencados no art. 142 do CTN, não apresentando nenhum motivo para rejeitar os documentos apresentados no curso da ação fiscal, procedimento que resultou em cerceamento de defesa e inversão indevida do ônus da prova.

78. Com efeito, a referida autoridade “apenas afirma que os valores constantes das memórias de cálculo, que, como já visto, sequer é um documento fiscal exigido por lei, seriam divergentes dos valores das notas fiscais.”

79. No entanto, todos os documentos apresentados (notas fiscais, contas contábeis, DACON, etc.) “possuem pleno valor probatório”.

80. “A desqualificação sumária de documentos apresentados, sem qualquer tipo de justificativa, não configura ‘verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação’, para os fins do artigo 142 do CTN”, o que torna patente “desde já a ilegalidade do despacho decisório, por completa inexistência de liquidez e certeza quanto ao crédito lançado”.

81. É inadmissível a prolação de despacho decisório “que não traz qualquer motivação acerca das razões que levaram à glosa das compensações efetuadas pela Requerente”, consoante o demonstra a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) transcrita no item 174 da manifestação de inconformidade.

82. A decisão recorrida decorre de trabalho precário e viciado, uma vez que não houve análise dos documentos apresentados pela requerente, de modo que deve ser anulada integralmente.

II.4) Da indevida inversão do ônus da prova

83. Como deixam claro não só o art. 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, mas também os excertos de doutrina transcritos na manifestação de inconformidade, “o ônus de provar a pretensão arrecadatória cabe somente ao Fisco, não podendo simplesmente determinar que o contribuinte faça esse trabalho e, o que é pior, presumir a ocorrência de fatos tributáveis, como ocorreu no caso presente.”

84. A tal respeito a jurisprudência do CARF “é pacífica no sentido de que somente a presunção legal permite a inversão do ônus da prova, cabendo à autoridade lançadora a apresentação de prova direta em todas as demais situações.” II.5) Da violação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade

85. Resta apontar a nulidade do lançamento em razão da infração a princípios gerais do direito tributário, dentre os quais sobressaem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (previstos no art. 5º, LIV, da Constituição Federal e na própria lei nº 9.784/99 e abordados nos excertos de doutrina transcritos neste tópico), bem como o princípio da proibição do confisco.

86. O auditor fiscal, como já observado, realizou “uma fiscalização de 78 dias para averiguação de todos os créditos de PIS e COFINS do ano de 2007 de uma Empresa do porte da Requerente, que possuía à época mais de 25 estabelecimentos e mais de 40 mil linhas de despesas mensais passíveis de creditamento.”

87. Em face disso, “É razoável, ou mesmo proporcional, inferir que uma empresa do porte da Requerente não possui qualquer despesa, passível de creditamento?”

MÉRITO

I) Do direito ao crédito da requerente — Trabalho da KPMG

88. A auditoria KPMG, contratada pela requerente, “analisou os registros fiscais e contábeis da empresa, cruzou tais informações com as DACONS do período de 2007, e confirmou a total legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados”.

89. A KPMG logrou êxito em analisar 13 dos 25 estabelecimentos da empresa, que representavam um universo de mais de 40 mil linhas mensais de despesas passíveis de apropriação. Nessa análise, “trabalhou com 44.866 mil registros de despesas”.

90. Valendo-se das mesmas planilhas (arquivos digitais) entregues à fiscalização — já alterada, com os ajustes necessários, a “específica planilha” que continha algumas inconsistências —, a empresa de auditoria cruzou essas informações com todos os registros fiscais e contábeis da empresa. Os documentos analisados são os seguintes:

- “(i) planilhas elaboradas pela Requerente (denominadas arquivo digital),
- (ii) SINTEGRA, consolidando toda a escrituração fiscal digital da companhia,
- (iii) os registros contábeis – ‘Diário Auxiliar de Estoque’ e
- (iv) análise por amostragem de algumas Notas Fiscais, para consolidar a análise”.

91. A metodologia empregada — cruzamento das informações — revelou-se bastante precisa, tendo em vista que algumas despesas a que a legislação atribui “expresso direito de crédito”, tais como energia elétrica e aluguéis, “não tem base em documentos fiscais, estando registradas apenas na contabilidade”.

92. {A recorrente transcreve a seguir, no item 211 da manifestação de inconformidade, um trecho do relatório elaborado pela KPMG que resume a metodologia utilizada}

93. Os resultados obtidos pela empresa de auditoria, além de confirmar a nulidade da ação fiscal, corroboram, pelo mérito, a improcedência da glosa dos

créditos registrados pela contribuinte, demonstrando que estes “tem respaldo nos registros fiscais e contábeis da empresa, não existindo qualquer divergência nas informações”.

94. “E para tornar o trabalho ainda mais consistente a auditoria fez uma análise amostral (e física) de inúmeras notas fiscais, para confrontar definitivamente as informações.”

95. “Após todo esse trabalho, a auditoria concluiu a análise desses 13 estabelecimentos, dentro do universo de 25 existentes na época, e validou a legitimidade dos créditos, chegando ao percentual de praticamente 100% de acerto dos registros dos créditos, abertos nas planilhas, quando confrontados com a base contábil e fiscal da empresa. A divergência apontada é imaterial, o que apenas reforça o trabalho feito pela Requerente, para não deixar dúvidas acerca da total improcedência do despacho decisório.”

96. Segundo excerto do relatório elaborado pela KMPG, aqui reproduzido, verifica-se que, “foi concluído o trabalho com uma procedência de 99,98% dos valores registrados pela Requerente a título de crédito de PIS e COFINS no período de 2007, sendo irrisória a diferença encontrada”.

97. Em suma, tivesse a autoridade fiscal feito seu trabalho, teria verificado que todas as despesas que deram origem à apropriação de créditos de Pis e Cofins estão previstas no rol do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo a impugnante direito aos créditos de:

- “(i) Bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (ii) Bens e serviços, utilizados como insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03), - (iii) Despesas com energia elétrica (inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (iv) Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (v) Despesas com contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (vi) Despesas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (vii) Despesas com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/03),
- (viii) Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei (inciso VIII do art. 3º da Lei nº 10.833/03) e
- (ix) Despesas de armazenagem e frete (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03).”

II) Impugnação específica dos argumentos usados para refutar o direito ao crédito da empresa

98. A pretexto de conferir alguma legitimidade ao seu trabalho, a autoridade fiscal teceu dois comentários genéricos e em tese (considerações hipotéticas de mérito) sobre os créditos registrados pela empresa, o primeiro relativo às despesas de frete e o segundo a respeito da forma como foram registrados alguns créditos extemporâneos.

99. Se a referida autoridade se limitou a destacar e analisar 2 créditos, “o que dizer dos demais créditos registrados em DACON, utilizados nos processos de compensação e não analisados pela ação fiscal?”.

100. Ora, “Por coerência lógica, se a ação fiscal contesta apenas 2 (dois) dos créditos registrados em DACON significa que a d. Fiscalização homologou o procedimento da Requerente, relativamente aos registros dos demais créditos constantes dos processos de compensação. Não é possível se chegar a outra conclusão”.

101. De qualquer forma, os dois aludidos comentários são manifestamente improcedentes, passando a recorrente a demonstrá-lo com o fito exclusivo de “evitar qualquer alegação de preclusão, pois a rigor não houve qualquer análise de mérito de tais itens glosados”.

II.1 Do direito ao crédito sobre despesas de frete

102. Quanto às despesas de frete na operação de venda, a contribuinte “demonstrou, tal como requerido pela d. Fiscalização, que parte de seus créditos estavam efetivamente relacionados às operações de venda”, não havendo dúvida portanto no que toca ao “direito de apropriação do crédito, considerando que tal custo foi assumido pela Requerente”.

103. É o que dispõe expressamente o inciso IX do art. 3º da lei nº 10.833/2003.

104. Já no tocante ao “frete incorrido nas aquisições de insumos”, a autoridade fiscal entende, em desacordo com a legislação de regência, que “esse frete não representaria custo de aquisição das mercadorias e não poderia gerar crédito”.

105. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda acha-se disciplinado pelo art. 13 do decreto-lei nº 1.598/77 (legislação do imposto sobre a renda) e pelo art. 289 do RIR/99).

106. Ambos os dispositivos, aqui reproduzidos, dispõem, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, que “«o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte», ou seja, todo e qualquer transporte realizado pela empresa até a venda das mercadorias para o consumidor final é considerado custo”.

107. “Frise-se que as expressões «custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda» (contida na redação da legislação do imposto de renda) e «valor dos

bens adquiridos para revenda» (contida na redação da legislação do PIS e da COFINS) são expressões equivalentes, quase sinônimas”.

108. “Assim, se o valor do frete pago para o transporte de mercadorias integra o custo de aquisição para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, deve integrar também o custo dos bens adquiridos para revenda, para apuração das contribuições sociais (PIS e COFINS)”.

109. A expressão “frete na operação de venda” não significa simplesmente frete na venda final da mercadoria, mas, ao contrário, “contempla todos os custos de transporte, imprescindíveis para que a mercadoria seja transportada, ainda que anteriores ao transporte destinado ao consumidor final”, o que rechaça a tese abraçada pela autoridade tributária, segundo a qual as despesas de transporte ou frete «não se confundem com o custo do produto».

110. À míngua de uma definição legal de insumo, o conceito dado a esse termo pelo STJ e o próprio entendimento do CARF a respeito da questão específica do transporte, ilustrado pelas ementas transcritas neste tópico, deixam claro o direito da recorrente ao creditamento de Pis e Cofins sobre despesas de frete.

111. Como mostram as referidas ementas, o CARF “se posicionou favoravelmente à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com transporte de bens e insumos para o processo produtivo e entre estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, também para o processo produtivo”.

112. Finalmente, “se o frete integra o custo de produção ele se insere no conceito de insumos, previsto pelo art. 3, inciso II da Lei 10.833/03, assegurando à Requerente o direito de crédito. É esse inclusive o posicionamento da SRF a respeito do tema”, conforme a Solução de Consulta nº 90, de 30/04/2012, cuja ementa vai aqui reproduzida.

II.2 Do direito à apropriação extemporânea de créditos de Pis e Cofins

A. Do direito ao aproveitamento extemporâneo de créditos de Pis e Cofins

113. No âmbito do regime não-cumulativo do Pis e da Cofins, o aproveitamento extemporâneo de créditos é autorizado expressamente, nos termos do § 4º do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”

114. A referida apropriação extemporânea sujeita-se a apenas dois requisitos, previstos na legislação, os quais foram atendidos pela requerente no caso em exame:

- “(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)”.

115. Quanto à aplicação do prazo prescricional de 5 anos, há inclusive uma Solução de Divergência da Cosit, cuja ementa reproduz neste tópico, em nota de rodapé.

B. Do direito à apropriação extemporânea dos créditos glosados pela autoridade fiscal

B.1 “O procedimento exigido pelo Sr. Auditor-Fiscal não se encontra previsto em lei como requisito para a apropriação extemporânea de créditos”

116. {Transcreve neste tópico trecho do despacho decisório em que a autoridade fiscal afirma que os valores informados na rubrica “Outros Créditos a Descontar”, referentes a créditos de períodos anteriores apropriados extemporaneamente, não atendem aos requisitos normativos aplicáveis ao caso: apresentação de DACON retificadora; retificação da DCTF correspondente; observância do prazo decadencial previsto no art. 1º do decreto nº 20.910/32}

117. A requerente escriturou extemporaneamente, na DACON de maio a dezembro de 2007, créditos relativos a 2004, 2005 e 2007.

118. No entanto, entende o auditor fiscal que ela “deveria ter retificado o DACON e a DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu (2004, 2005 e 2007) e, posteriormente, requerer a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos e não proceder à escrituração extemporânea dos créditos com o seu registro ao tempo/momento da sua apropriação”.

119. Ocorre que os únicos requisitos previstos pela legislação aplicável na hipótese de apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins são precisamente os dois já mencionados acima (item 114 deste resumo), os quais foram cumpridos pela empresa.

120. Quanto ao primeiro requisito (observância do prazo quinquenal), é fato incontroverso que a recorrente respeitou o prazo de 5 anos, visto que apropriou entre maio e dezembro de 2007 créditos oriundos de despesas incorridas em 2004, 2005 e 2007. A própria autoridade fiscal o reconhece, tanto que não acusa a contribuinte de ter desrespeitado o referido prazo.

121. Quanto ao segundo requisito (impossibilidade de atualização monetária dos créditos apropriados extemporaneamente), também foi plenamente atendido, uma vez que os créditos “foram apropriados pelos respectivos valores contábeis. Os créditos foram glosados, frise-se novamente, apenas em virtude de a Requerente não ter retificado o DACON e DCTF do período em que as despesas ocorreram”.

122. Por sua vez, o procedimento defendido pela autoridade fiscal (descrito no item 118 deste resumo) não está previsto na legislação de regência, já citada acima, ou seja, não tem previsão legal.

123. “Assim, é evidente que o r. despacho decisório ora Impugnado viola o princípio da legalidade, além das próprias normas internas da Secretaria da Receita Federal aplicáveis aos tributos em questão.”

124. Note-se que “a 8ª Região Fiscal da própria Receita Federal do Brasil - jurisdição da Requerente - já se manifestou em mais de uma oportunidade no sentido da correção do procedimento adotado pela Requerente, isto é, no sentido da desnecessidade de o contribuinte proceder à retificação do DACON/DCTF do período para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS”, consoante atestam as Soluções de Consulta nº 65, de 28/03/2011, e nº 192, de 18/05/2010, cujas ementas se acham reproduzidas no item 308 desta manifestação de inconformidade.

125. {Reproduz no item 288 do arrazoado excerto de doutrina em que se afirma que a apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins não pressupõe a retificação de obrigações acessórias nem a observância do regime de competência}

126. É evidente portanto “que o r. despacho decisório violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária”.

B.2 Distinção entre os institutos do crédito extemporâneo e do indébito tributário

127. Verifica-se, da parte da autoridade fiscal, “uma espécie de confusão entre o procedimento para repetição de indébito e o procedimento para aproveitamento extemporâneo de créditos”.

128. “Não obstante, o indébito tributário e o crédito extemporâneo são institutos jurídicos distintos, com regramento e procedimento próprios”.

129. O indébito tributário pressupõe “que o sujeito passivo possua um direito creditório decorrente de adimplemento indevido ou de ressarcimento que a lei lhe atribua”, ao passo que “o crédito extemporâneo é resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, previsto na Constituição Federal e nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, nada tendo que ver com o pagamento indevido de tributos.

130. Os institutos em apreço diferem também quanto ao prazo prescricional, aplicando-se ao indébito tributário aquele previsto no art. 168, I, do CTN (contado da respectiva data de quitação do crédito tributário) e ao crédito extemporâneo o prazo já mencionado, previsto no art. 1º do decreto nº 20.910/32.

131. “Assim, o procedimento descrito pelo Sr. Auditor-Fiscal (retificação do DACON 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”.

132. “Portanto, demonstrado está que o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/03, base do procedimento adotado pela Requerente, concede ao contribuinte a alternativa simples de escrituração tardia de seus créditos, isto é, a apropriação de créditos «nos meses subsequentes»”.

B.3 Ausência de prejuízo ao Erário

133. Frise-se uma vez mais que os créditos extemporâneos em apreço “não tiveram sua validade questionada pela d. Fiscalização, que apenas questionou o procedimento adotado para a sua apropriação”.

134. No entanto, o que se observa é que o procedimento adotado pela empresa na apropriação extemporânea desses créditos não acarretou nenhum prejuízo ao Erário.

Isso porque ela os lançou no DACON de maio a dezembro de 2007 pelos respectivos valores contábeis, vale dizer, pelos seus valores originais, sem atualizá-los monetariamente pela taxa SELIC.

135. Por outro lado, se houvesse seguido o procedimento indicado pela autoridade fiscal, isto é, caso “tivesse retificado o DACON e DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu (2004, 2005 e 2007) e apresentado requerimento da restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, tais créditos seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC, com base no art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 900/08, a qual disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

136. “Ou seja, o procedimento adotado pela Requerente para a apropriação dos créditos extemporâneos glosados pela d. Fiscalização não só não causou nenhum prejuízo ao Erário, uma vez que os créditos foram apropriados pelo seu valor original contábil, mas ainda gerou um “ganho” ao Erário, uma vez que, caso a Requerente tivesse adotado o procedimento indicado pelo Sr. Auditor-Fiscal como supostamente correto para a apropriação dos créditos, eles seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC”.

137. “No pior cenário, poder-se-ia cogitar na aplicação de uma multa à Requerente por descumprimento de obrigação acessória relativa à retificação do DACON e da DCTF, caso fosse possível tipificar a conduta praticada em uma das hipóteses previstas pelo art. 7º da Lei nº 10.426/02”.

138. Por fim, ainda que se pudesse cogitar da manutenção do despacho decisório ora impugnado, o procedimento de apropriação extemporânea de créditos utilizado pela recorrente jamais poderia ensejar a cobrança de juros ou multas, conforme prevê o art. 100, § único, do CTN.

III. Excesso na constituição do crédito tributário - Ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a parcela da multa

139. A incidência de juros sobre penalidade pecuniária, ou seja, sobre a multa de ofício, está em desacordo com o art. 61 da lei nº 9.430/96, que impõe sua aplicação apenas aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, como aliás preceitua a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejam-se a esse respeito as ementas transcritas neste tópico.

140. “Assim, na remota hipótese de ser mantido o entendimento constante do r. despacho decisório, não há que se admitir a eventual futura incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício aplicada à Requerente.”

IV. Do pedido

141. Em vista de todo o exposto, requer:

- (a) o julgamento conjunto do presente processo com o auto de infração que originou o processo administrativo 19515.721277/2012-40, pois são feitos intrinsecamente relacionados, tendo por base os mesmos fatos e as mesmas razões jurídicas.

- (b) a decretação de nulidade do despacho decisório com o reconhecimento dos pedidos formulados no processo administrativo de restituição/compensação.

- (c) a reforma do despacho decisório ora impugnado por qualquer um dos motivos descritos na presente com o reconhecimento dos pedidos formulados no presente processo administrativo de restituição/compensação.

- (d) na eventualidade de não serem acolhidos os argumentos expostos na presente manifestação, a realização de diligência no estabelecimento da requerente, para que sejam verificados e analisados todos os documentos fiscais relativos ao 2º trimestre de 2007 e fique demonstrado, de uma vez por todas, a legitimidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados.

142. “Por derradeiro, protesta, ainda, a Requerente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Manifestação de Inconformidade”.

Posteriormente, a contribuinte juntou ainda alguns documentos nas fls. 4.948/5.019.

Vindo o processo às minhas mãos, após examiná-lo, em despacho exarado nas fls. 5.150/5.151, propus seu envio à unidade jurisdicionante do sujeito passivo para que se tomassem as seguintes providências:

“1. Analisar os documentos apresentados na fase de manifestação de inconformidade, anexos aos autos, bem como intimar a empresa a apresentar a documentação que alega estar em suas dependências à disposição das autoridades fiscais.

2. Apresentar relatório conclusivo, fundamentando, mês a mês, a glosa ou manutenção dos créditos relativos a cada uma das rubricas que compõem o

montante rejeitado pela autoridade fiscal. Os valores de cada rubrica deverão ser discriminados em separado e de forma pormenorizada, procedendo-se assim inclusive no tocante aos diferentes tipos de frete e aos créditos extemporâneos apropriados pela empresa.

3. Se verificada a procedência de parte dos créditos glosados, informar, a partir das conclusões contidas nesse relatório, quais compensações, dentre aquelas formalizadas em declarações constantes nos autos, estão de fato amparadas por créditos legítimos.” Os autos foram encaminhados ao próprio autor do despacho decisório, que, em minuciosa Informação Fiscal anexa às fls. 7.604/7.645, descreve como realizou a diligência e os resultados obtidos.

Informa em síntese que, reexaminando — com base em novos documentos fornecidos pela empresa — os diversos tipos de crédito glosados, verificou que parte expressiva deles era legítima, o que o levou a recompor o DACON do período objeto do pedido de ressarcimento, elaborando com esse fim as planilhas reunidas nas fls. 7.601/7.603.

Segundo o quadro sinótico incluído no alto da penúltima página da Informação Fiscal, tais planilhas demonstram que, do montante originalmente pleiteado no pedido de ressarcimento, a recorrente faz jus ao valor de R\$ 1.836.800,47.

Tomando conhecimento do teor da Informação Fiscal, a contribuinte apresentou o arrazoado anexo às fls. 7.651/7.693, cujo teor resumo a seguir, acompanhado de copiosa documentação (fls. 7.694/7.966).

Resumo

A. Introdução

1) Após discorrer brevemente sobre os principais fatos ocorridos no curso do processo, afirma que a Informação Fiscal “traz novas e infundadas razões” para a manutenção de parte das glosas.

2) Acrescenta que o trabalho de análise realizado durante a diligência se deu em fase processual equivocada, o que implica a ilegitimidade das glosas por alteração do critério jurídico, em expressa violação ao art. 146 do CTN.

3) Passa a tratar individualmente de cada uma das rubricas examinadas na Informação Fiscal.

B. Bens adquiridos para revenda

4) Contesta a glosa dos créditos relativos à aquisição de iogurtes e demais leites fermentados, mantida pelo auditor na Informação Fiscal por tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero.

5) Alega que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, a aquisição para revenda de bens sujeitos à alíquota zero dá direito a crédito, uma vez que a vedação do inciso II, § 2º, do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 se

aplica apenas às operações situadas fora do campo de incidência do Pis e da Cofins, isto é, não sujeitas ao pagamento da contribuição.

6) Ressalta, além disso, que a lei nº 11.488/2007, que reduziu a zero as alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre a importação e a venda no mercado interno de iogurtes e demais leites fermentados, entrou em vigor apenas em 15 de junho de 2007.

7) Donde conclui que a Administração deve reconhecer pelo menos os créditos oriundos da aquisição desses produtos nos meses de abril, maio e na primeira quinzena de junho, conforme listagem de notas fiscais incluída no item 20 da manifestação.

8) Contesta também a glosa de créditos relativos a algumas operações que não teriam sido comprovadas documentalmente, relacionadas em tabela contida no item 60 da Informação Fiscal, afirmando que parte dos créditos está decaída e que, para comprovar a legitimidade dos demais créditos, juntou aos autos as notas fiscais e o livro de registro de entrada (“DOC. 02”).

C. Bens utilizados como insumos: Aquisição de embalagem ou material de embalagem para transporte 9) Citando algumas soluções de consulta, um julgado do CARF e outro do STJ, defende a tese de que o conceito de insumo abrange todos os dispêndios que, além de essenciais, sejam empregados com o fito de atingir os objetivos sociais da empresa, devendo-se afastar o conceito de insumo previsto nas instruções normativas nº 247/2002 e nº 404/2004.

10) Argumenta que se enquadram no conceito de insumo tanto as embalagens empregadas nos produtos que fabrica quanto as embalagens de transporte, utilizadas na operação de venda de produtos, sejam estes fabricados por ela ou não.

11) Acrescenta que o direito ao crédito não decorre apenas da utilização de insumo na fabricação de um bem, mas é muito mais abrangente, alcançando os “fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável”, conforme se lê na ementa de acórdão do CARF transcrita no item 44 da manifestação.

12) Salaria ainda que as embalagens de transporte citadas pela autoridade fiscal têm também a função de preservar a integridade dos produtos durante o transporte, visto que estes podem ser danificados se não forem transportados em embalagem específica.

13) Concluindo este tópico, assinala que o CARF já entendeu pela possibilidade de aproveitamento de crédito sobre embalagens de transporte (pallet, filme stretch e afins), conforme o demonstram os trechos de um acórdão desse órgão reproduzidos nos itens 47 e 48 da manifestação.

D. Bens utilizados como insumos: Aquisição de peças de reposição e de serviços de manutenção

14) Reiterando a necessidade de afastar o conceito de insumo previsto nas instruções normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 e aludindo à jurisprudência citada no tópico anterior, assinala que o conceito de insumo decorre da vinculação com a atividade-fim da empresa e não de uma relação direta com o produto fabricado, de modo que constitui insumo todo bem ou serviço vinculado a essa atividade-fim.

15) Conclui daí que, sendo essenciais à continuidade das operações das máquinas empregadas em seu processo produtivo, se caracterizam como insumo as despesas com a aquisição de peças de reposição, assim como as despesas com o frete relativo a tais aquisições.

16) Cita a Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, segundo a qual geram crédito de Pis e Cofins “as partes e peças de reposição, 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”, bem como os serviços de manutenção empregados em “veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços”.

17) Ressalta que a referida Solução de Consulta, tendo sido expedida pela COSIT (Coordenação Geral de Tributação), vincula todos os órgãos da Administração Federal.

E. Bens utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

18) Afirma que a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero dá direito a crédito, visto não se aplicar a essas operações a vedação do inciso II, § 2º, do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, reiterando neste ponto os argumentos que apresentou no tópico relativo aos bens adquiridos para revenda.

F. Serviços utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

19) Afirma que o auditor concluiu de maneira errônea que a contribuinte se havia apropriado de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero (leite integral), quando ela na verdade se apropriara de créditos referentes a serviços de industrialização por encomenda (CFOP 5124) aplicados a esses bens.

20) Tais serviços — prossegue — são regularmente tributados e se enquadram no conceito de insumo, dando direito a crédito de Pis e Cofins.

21) Apresenta, a título de exemplo, quatro notas fiscais emitidas pela empresa Agro Pecuária Tuiuti Ltda. (Shefa) — doc. 03.

22) Acrescenta possuir contrato de industrialização por encomenda com diversas empresas com o objetivo de industrialização e fornecimento de produtos acabados para revenda.

G. Serviços utilizados como insumos: Aquisição de bens sujeitos à sistemática do crédito presumido (leite in natura)

23) Argumenta aplicar-se às aquisições de leite in natura resfriado o mesmo raciocínio utilizado no item anterior, assinalando que, embora esse produto dê direito à apropriação de crédito presumido, sob a alíquota de 5,55%, o serviço aplicado a ele foi efetivamente tributado de acordo com a alíquota normal, gerando direito ao crédito de Pis e Cofins.

24) Afirma tratar-se de serviços de transporte incorridos na aquisição do leite in natura resfriado, citando como exemplo duas notas fiscais relativas a abril de 2007, emitidas pelas empresas Via Lácteos Transportes Ltda. e Transportadora Campinas Ltda.

H. Serviços utilizados como insumos: Operações sem a descrição do serviço contratado

25) Para demonstrar a legitimidade dos créditos glosados, afirma estar juntando aos autos cópia das notas fiscais de serviços tidas como não identificadas (“doc. 04” e “doc. 05”)

26) Cita como exemplo a nota fiscal nº 285972, relativa ao conserto de 16 silos mecânicos realizado pela empresa Netzsch.

27) Salaria ser essencial o serviço de manutenção dos silos, visto que sem eles ficaria impossibilitada de armazenar de forma correta os principais produtos de sua atividade, de modo que os silos são verdadeiros insumos.

28) Afirma que os demais itens glosados nesta rubrica também constituem insumos de sua atividade, como comprovam as outras notas fiscais.

I. Serviços utilizados como insumos: Contratações de empresas de terceirização de mão-de-obra 29) Alega que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, os serviços foram contratados e pagos a pessoas jurídicas, sendo essenciais às operações da empresa, de modo que constituem verdadeiros insumos de sua atividade.

30) Cita, a título de exemplo, uma nota fiscal referente a serviço de manutenção contratado para adequação do sistema de acionamento de válvulas de controle na área de fábrica (“doc. 05”).

31) Assinala que se tivesse analisado os documentos fiscais da empresa, que trazem a identificação do serviço contratado, a autoridade fiscal certamente atestaria a regularidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados.

J. Importações de bens e serviços utilizados como insumos

32) No tocante ao bem adquirido da empresa “Main Process S/A” em dezembro de 2007, observa que a mera identificação do CFOP relativo a essa operação (3101 – compra para industrialização) já permite concluir que o bem foi de fato empregado em seu processo produtivo.

33) A fim de comprovar a origem da operação e a regularidade da apropriação do crédito, anexa aos autos uma cópia do registro em livro dessa aquisição (“doc. 06”).

34) Quanto à glosa dos créditos relativos à aquisição de peças de reposição e de serviços de manutenção, afirma tê-los utilizado em seu processo produtivo e invoca a já mencionada Solução de Consulta nº 76, de 23/03/2015, segundo a qual é possível a apropriação de créditos de Pis e 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”.

k. Despesas com fretes e armazenagem

k.1 Despesas com frete relativo à aquisição de insumos

35) Afirma que a própria Receita Federal possui assente entendimento sobre a legitimidade dos créditos de Pis e Cofins relacionados a despesas de frete vinculadas à aquisição de insumos, citando como exemplo um acórdão do CARF e uma Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal.

36) Argumenta em síntese que o frete compõe o custo de aquisição do próprio insumo adquirido para o processo industrial, consoante se depreende do disposto no art. 13 do decreto-lei nº 1.598/77 (legislação do imposto sobre a renda) e no art. 289 do RIR/99.

k.2 Despesas com frete relativo à aquisição de partes e peças 37) Alega que a própria Receita Federal possui entendimento favorável à apropriação de créditos de Pis e Cofins sobre despesas de frete relacionadas à aquisição de partes e peças, citando em abono de sua asserção uma Solução de Consulta da 10ª Região Fiscal.

k.3 Despesas com frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

38) Aludindo a argumentos já expendidos na manifestação de inconformidade, afirma inicialmente que as normas relativas ao direito de crédito de Pis e Cofins não contêm nenhum dispositivo que vede a apropriação de crédito sobre as despesas de frete relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

39) Assevera que o transporte de produtos inacabados ou em elaboração entre sua fábrica e seus centros de distribuição integra o conceito de insumo, visto que tais produtos, ainda não aptos para o consumo humano — em especial o iogurte e o leite fermentado — passam por um processo de resfriamento dentro dos próprios caminhões que os transportam, os quais possuem um sistema de refrigeração especializado.

40) Esse processo de resfriamento, segundo alega, consiste em submeter os produtos a condições de temperatura extremamente baixas para que possam adquirir a viscosidade e a qualidade ideais e assim tornar-se aptos para o

consumo humano, de modo que o processo produtivo somente se finaliza durante o transporte.

41) Observa que um laudo elaborado pela auditoria Bureau Veritas, já juntado aos autos, comprova todo o processo ocorrido no transporte dos produtos, indicando seu desempenho quando submetidos ao processo de depuração.

42) Sustenta que o conceito de insumo, embora não se ache expresso na legislação do Pis e da Cofins, já foi delimitado pelos julgados administrativos e judiciais, devendo-se entender por insumo todos os bens e serviços representativos do custo da atividade exercida pela empresa.

43) Assinala por fim que, ainda que o transporte não integrasse o processo de industrialização, continuaria a ser legítima a apropriação de créditos de Pis e Cofins sobre o frete relativo à transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos. Isso porque a referida transferência faz parte da etapa inicial das operações de venda, enquadrando-se portanto no art. 3º, IX, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

k.4 Despesas de frete relativas a operações intermediadas por brokers 44) Alega que, se a autoridade tributária houvesse examinado seus documentos fiscais, teria verificado que as operações descritas como “fretes comissões broker” na planilha que lhe forneceu não se referem a comissões de intermediários, mas ao frete relativo a operações de venda.

45) Afirma não se tratar de operações de corretagem, observando que esses brokers atuam como meros intermediários nas operações de venda de mercadorias, sendo responsáveis pela inserção do pedido de venda nos sistemas da Danone e pela emissão do conhecimento de transporte necessário à efetivação da operação.

46) Apresenta como prova, reunidos sob o título “doc. 07”, diversas notas fiscais e conhecimentos de transporte rodoviário de cargas. Reproduz um desses conhecimentos de transporte no item 137 da manifestação, assinalando que ele indica a Danone como remetente do produto.

k.5 Despesas de armazenagem e demais considerações

47) Salientando que se aplicam às despesas de armazenagem os argumentos expostos acima, afirma que elas estão vinculadas a suas atividades, integrando de maneira intrínseca o processo produtivo e de comercialização, e que o direito ao creditamento se encontra expresso em lei, mais precisamente no art. 3º, IX, da lei nº 10.833/2003.

48) Quanto às operações sem a descrição do serviço contratado ou com descrição genérica, afirma desconhecer qual seria o crédito que a autoridade fiscal pretendia glosar, donde conclui não haver glosa fundada nessa justificativa.

L. Créditos calculados sobre devoluções de vendas

49) Alega que bastaria à autoridade fiscal ter examinado as notas fiscais para verificar que as despesas glosadas se referem de fato a operações de devolução de vendas, cujo direito de crédito se acha previsto no inciso VIII do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

50) Acrescenta não haver qualquer justificativa para a manutenção da glosa dos créditos correspondentes ao período de abril de 2007 à primeira quinzena de junho de 2007, visto que para ele se operou o prazo quinquenal decadencial, sendo de rigor a extinção do crédito tributário.

M. Apropriação extemporânea tida como indevida

51) Assevera haver recorrido e comprovado, desde sua manifestação de inconformidade, que, diferentemente do que afirma a autoridade fiscal, a legislação aplicável prevê apenas dois requisitos para a apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins:

(i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 05 (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).

52) Acrescenta que, além de atender fielmente a esses dois requisitos, adotou o procedimento correto para a apropriação extemporânea de créditos, nos termos do art.3º, § 4º, da lei nº 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

53) Assinala que, a julgar pelos requisitos enumerados pela autoridade fiscal, esta deve ter confundido o procedimento em exame com aquele utilizado para repetição de indébito. No entanto, argumenta, o indébito tributário e o crédito extemporâneo são institutos jurídicos distintos, com regramento e procedimento próprios.

54) Afirma ainda que o procedimento por ela adotado não acarretou nenhum prejuízo ao erário, até porque os créditos foram apropriados pelo valor contábil original, sem ser atualizados pela taxa SELIC, o que ocorreria se tivesse adotado o procedimento indicado pela autoridade fiscal como supostamente correto.

N. Créditos calculados sobre insumos de origem animal (leite in natura)

55) Afirma que o auditor fiscal, ao examinar a planilha de informações preenchida pela empresa, entendeu de maneira equivocada que os bens descritos como “leite 0%” seriam leite fluido pasteurizado ou industrializado, produto sujeito à alíquota zero, cuja aquisição não daria direito a crédito.

56) Observa que, se ele houvesse analisado os documentos fiscais correspondentes, teria verificado tratar-se, na verdade, da aquisição de leite cru (leite in natura), cuja venda, beneficiada pela suspensão da exigibilidade do Pis e da Cofins, permite ao adquirente apropriar-se de crédito presumido sobre o valor da operação, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da lei nº 10.925/2004.

57) Apresentando, a título de prova, três notas fiscais (“doc. 08”), alega ainda que os créditos apurados sob esta rubrica se referem a fatos geradores de abril e maio de 2007, os quais, conforme indicado em tópico próprio, estão abarcados pela decadência.

O. Outras despesas

58) Quanto às rubricas despesas com alugueis de prédios, despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (depreciação e custo de aquisição) e créditos calculados sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias, assinala que a autoridade fiscal manteve a glosa de parte dos créditos apropriados, sem ater-se aos documentos fiscais apresentados.

59) Afirma que, se houvesse examinado os documentos fiscais atinentes a essas operações, em vez de basear-se somente nas informações constantes na planilha preenchida pela empresa, o auditor teria concluído pela possibilidade de apropriação dos créditos.

60) Acrescenta que as glosas de créditos justificadas pela autoridade fiscal na resposta à diligência se acham extintas pela decadência, dado o transcurso do prazo de 5 anos, tal como exposto em tópico próprio de sua manifestação.

P. A realização de novo lançamento e o reconhecimento da nulidade do despacho decisório original

61) Invocando o art. 142 do CTN, salienta a precariedade do trabalho de investigação que culminou com o indeferimento total dos créditos e a não homologação das compensações, precariedade que, no seu entender, torna nulos o despacho decisório e o lançamento e macula de profunda ilegalidade o crédito tributário lançado.

62) Alega que a autoridade fiscal rejeitou de plano todos os documentos apresentados, sem analisá-los nem confrontá-los e sem dar-lhe oportunidade de apresentar nova documentação para sanar eventuais dúvidas

63) Acrescenta que, ao proceder dessa forma, a referida autoridade inverteu indevidamente o ônus da prova e acarretou cerceamento de seu direito de defesa, obrigando-a a comprovar, na fase litigiosa, o cumprimento das regras fiscais, quando caberia ao Fisco comprovar seu eventual descumprimento.

64) Ressaltando a imprestabilidade do lançamento, afirma que o auditor se limitou a glosar integralmente os créditos lançados nos processos de compensação, sem analisar a natureza das despesas incorridas e que, obrigado a refazer o trabalho de investigação, reconheceu que o lançamento foi equivocado, mantendo apenas 27% da glosa anterior.

Q. A impossibilidade de revisão de ofício do lançamento e de alteração do critério jurídico de lançamento

65) Discorrendo longamente sobre a matéria, alega em síntese que, em desacordo com o ordenamento jurídico, particularmente os arts. 145 e 149 do CTN, a autoridade fiscal pretende realizar uma revisão de ofício do lançamento, o que torna nulo o novo termo que lavrou (resposta à diligência), o qual carece de fundamento fático e jurídico.

66) Acrescenta que, ainda que se entenda não tratar-se de revisão de ofício de lançamento, a conclusão então será tratar-se de uma indevida alteração dos critérios jurídicos do lançamento anterior, uma vez que a resposta à diligência não se limitou a reajustar valores, mas alterou as bases e as premissas para a constituição do crédito.

67) Com efeito, prossegue, a manutenção de parte das glosas se fundamenta em motivos absolutamente diversos daqueles mencionados no despacho decisório original (imprestabilidade das memórias de cálculo apresentadas, havendo justificativas específicas relativamente às despesas de frete e aos créditos extemporâneos, reproduzidas neste tópico), em flagrante alteração do critério jurídico de lançamento: os documentos antes tidos por imprestáveis são agora efetivamente examinados e a autoridade fiscal apresenta outras razões para tentar salvar o lançamento original.

68) Concluindo, afirma que a alteração do critério jurídico, feita em desacordo com o art. 146 do CTN, visa tão somente a salvar “despachos decisórios descabidos” que não se conformam às exigências mínimas do art. 142 do referido código e, além disso, lhe restringe o direito de defesa, na medida em que enseja acusação nova no curso do processo administrativo, para a qual a parte já não pode produzir novas provas.

R. A impossibilidade de rever em 2015 lançamentos do ano-calendário de 2007 - decadência

69) Assinala que, nos casos de revisão de ofício, ainda que se admita o direito de a autoridade fiscal realizar novo lançamento, ela só poderá fazê-lo dentro do prazo decadencial de 5 anos contados do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

70) Alega que só recebeu a resposta à diligência em 27/04/2015, quando, observada essa regra, a decadência já atingira o Pis e a Cofins relativos aos quatro trimestres de 2007, cuja escrita fiscal não podia mais ser questionada;

71) Argumenta que — mesmo na hipótese de afirmar-se que o transcurso do prazo decadencial foi interrompido pela emissão do despacho decisório original e que não estamos diante de revisão de ofício de lançamento — ainda assim parte dos créditos se acha afetada pela decadência.

72) Isso porque foi intimada do referido despacho em junho de 2012, sendo certo que nessa ocasião a autoridade fiscal já não dispunha de prazo para exigir os valores de abril de 2007 à primeira quinzena de junho de 2007 (fatos geradores anteriores a 14/06/2007), os quais já se encontravam decaídos.

73) Em remate, observa ser patente o vício de nulidade do lançamento, seja em razão da decadência, seja em razão da alteração de critério jurídico.

S. Documentos Fiscais da Requerente

74) Afirma que, para afastar qualquer dúvida acerca da regularidade da apropriação dos créditos de Pis e Cofins, “anexa a esta manifestação os documentos fiscais comprobatórios da legitimidade dos créditos: livros de registro entrada (doc. 09); notas fiscais de serviços; conhecimentos de transporte; notas fiscais de frete; notas fiscais de aquisição de insumos, permanecendo à disposição para a apresentação de qualquer outro documento necessário”.

T. Pedido

75) Requer o deferimento dos pedidos de ressarcimento e a conseqüente homologação das compensações a eles vinculadas, bem como o cancelamento da cobrança objeto do auto de infração.

76) Na hipótese de não se entender pela legitimidade dos créditos de Pis e Cofins apropriados, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal original e do lançamento revisto, em virtude da violação dos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

Com base no relatório fiscal e identificação de provas em relação ao tópico “operações sem comprovação do direito creditório”, em sessão de 30/03/2017, a DRJ decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, reconhecendo crédito de R\$ 1.839.815,07, tendo adotado a ementa abaixo (Acórdão nº 16-76.991):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO

É legítima a glosa do crédito pleiteado sempre que a requerente não comprovar a origem dos valores informados em DACON ou os tiver apurado em desacordo com a legislação de regência.

Em 30/05/2017, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, trazendo as seguintes matérias recursais:

- (a) Preliminar: nulidade do acórdão por desconexão com o conjunto probatório;
- (b) Preliminar: nulidade do acórdão por impossibilidade de revisão de ofício;
- (c) Preliminar: decadência, relativa aos 4 trimestres de 2007;

- (d) Mérito: bens adquiridos para revenda, sujeitos à alíquota zero e operações sem comprovação de crédito;
- (e) Mérito: serviços tributados, empregados em bens sujeitos à alíquota zero;
- (f) Mérito: bens sujeitos à sistemática do crédito presumido;
- (g) Mérito: contratação de serviços de empresas de terceirização de mão de obra;
- (h) Mérito: importação de peças de reposição e serviços de manutenção;
- (i) Mérito: despesas com frete relativo à aquisição de partes e peças;
- (j) Mérito: despesas com frete de transferência de produtos acabados;
- (k) Mérito: despesas com frete na operação de venda quando intermediada por broker
- (l) Mérito: despesas de armazenagem;
- (m) Mérito: apropriação extemporânea de créditos;
- (n) Mérito: Outras despesas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

I - Preliminar

I.1. Nulidades diversas. Desconexão do Acórdão com o conjunto probatório. Modificação de critério jurídico do lançamento. Impossibilidade de revisão de ofício do lançamento.

Neste tópico, aduz a Recorrente que a decisão proferida pela DRJ deveria ser anulada, ao menos parcialmente, pois *“os motivos que levaram a D. Autoridade Fiscal a não reconhecer a legitimidade da parte restante dos créditos são absolutamente distintos do fundamento alegado pelo D. Julgador a quo”*. Sem razão a Recorrente.

De início, é relevante aqui destacar de que não há previsão legal que vincule a Autoridade Julgadora às informações e conclusões obtidas em diligência fiscal, podendo, inclusive, adotar posicionamento divergente àquele trazido pelo Auditor Fiscal.

Quanto à questão de suposta omissão na análise de documentos por parte da DRJ quando a razão de decidir for, justamente, a ausência de provas, embora se possa cogitar em eventual preterição do direito à ampla defesa, essa pode ser saneada quando da apreciação do recurso voluntário – o que será realizado aqui em tópico pertinente ao mérito - e por isso, em princípio, também não é motivo apto a ensejar a anulação de plano da decisão proferida pela 1ª Instância.

Em continuidade, a Recorrente alega que tanto a resposta à diligência como o Acórdão recorrido alteraram o critério jurídico da autuação, isto porque esses atos “*alteraram as bases e as premissas para a constituição do crédito*”.

No que diz respeito à resposta à diligência, diz a Recorrente que o Auditor Fiscal pormenorizou a glosa, fazendo análise de cada rubrica, o que não teria ocorrido no Despacho Decisório, sendo que esse fato caracterizaria modificação de critério jurídico.

Neste ponto, é importante aqui pontuar que, dentro do cenário do pedido de ressarcimento, quem informa possuir direito creditório é o contribuinte e, por esse motivo, ele é quem tem o dever de, caso questionado, apresentar os argumentos e provas que suportem o seu direito creditório, uma vez que o ônus da prova é seu (cf. art. 373, inc. I, do CPC). Desta forma, a realização de diligência fiscal vem apenas para contribuir para que a verdade material seja alcançada, mesmo porque, como já dito, as informações contidas nesse relatório não vinculam o Julgador, razão pela qual não há que se falar em revisão de ofício ou alteração de critério jurídico.

Já no que diz respeito ao Acórdão recorrido, o fato de adotar linha argumentativa diversa daquela trazida pelo Auditor Fiscal só é relevante para fins de alteração de critério jurídico quando essa resulta em modificação material de capitulação, o que não se verifica no presente caso.

Desta forma e sob essas circunstâncias, rejeito essa preliminar.

II – Mérito

II.1 – Decadência. Impossibilidade de rever em 2015 lançamentos realizados no ano-calendário de 2007 (art. 150, §4º, do CTN)

Sustenta neste ponto a Recorrente que a Autoridade Fiscal não poderia fazer a análise dos créditos em relação aos quais pediu o ressarcimento, isto porque, no seu entendimento, “*os fatos questionados referem-se ao 2º trimestre de 2007*” e “*considerando as disposições do art. 149, parágrafo único do CTN combinado com o art. 150, §4º do CTN, tem-se que a autoridade fiscal teria até o 2º trimestre de 2012 para rever o lançamento originalmente constituído*”. Sem razão a Recorrente.

Conforme devidamente justificado em tópico anterior, os fatos trazidos pela Recorrente não resultaram em revisão de ofício do lançamento tributário.

Depois, ao se revistar a legislação tributária sobre a questão da decadência, o que se verifica é que a limitação temporal atinge o direito do Fisco a proceder ao lançamento tributário, *“assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*, conforme disposto no artigo 142 do CTN, o que não ocorre no caso de análise do pedido de ressarcimento, conforme entendimento vinculante trazido pela Súmula CARF nº 159:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Esse mesmo entendimento também é verificado na jurisprudência deste E. CARF:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

A entrega do Dacon configura obrigação acessória por meio da qual o sujeito passivo presta informações que permitem ao Fisco verificar os procedimentos adotados na apuração das contribuições, a fim de confirmar a certeza e liquidez dos valores das bases de créditos não cumulativos que repercutem nos valores dos créditos ressarcíveis. Dessa forma, eventuais ajustes nos créditos não cumulativos informados nas obrigações acessórias (Dacon), que repercutam nos valores dos créditos ressarcíveis, não se caracterizam como exigência de tributo passível de lançamento. O que se busca é o aproveitamento do saldo credor em favor da Recorrente e não em favor da Fazenda Pública. Assim, não há que se falar em prazo decadencial para a análise do direito creditório pleiteado, previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, no qual se refere a constituição de crédito em favor da Fazenda Pública, por meio de lançamento de ofício.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10410.721793/2010-14. Acórdão nº 3401-012.750. Rel.: Renan Gomes Rego. Pub.: 02/05/2024)

DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. ENTENDIMENTO DECORRENTE DA SÚMULA CARF Nº 159.

O prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento tributário não abrange a atividade realizada pelo Fisco na apreciação de Pedido de Ressarcimento, não constituindo a glosa de créditos um lançamento de ofício da autoridade tributária.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Súmula Carf nº 159.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10980.008589/00-25. Acórdão nº 3202-002.114. Rel.: Onizia de Miranda Aguiar Pignataro. Pub.: 06/12/2024)

Desta forma, ao contrário do que sustentou a Recorrente, não há créditos aqui que tenham sido alcançados pela decadência.

II.2. - Bens adquiridos para revenda, sujeitos à alíquota zero e operações sem comprovação de crédito

Relativamente às glosas operadas sobre créditos vinculados mercadorias adquiridas para revenda, a Recorrente adota duas linhas de argumentação, sendo a primeira no sentido de que a vedação ao creditamento contida no art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não alcançaria as aquisições à alíquota zero e a segunda, de que parte das mercadorias que integraram a glosa não se sujeitaram à alíquota zero.

Quanto ao primeiro argumento apresentado pela Recorrente, pode-se aqui dizer que ele é incorreto, isto porque o texto legal em questão não utiliza a expressão “não incidência”, mas, diferentemente, a não sujeição “ao pagamento da contribuição”, fenômeno esse que alcança a alíquota zero, uma vez que não há pagamento quando a operação está sujeita a esse benefício fiscal.

Quanto ao segundo argumento, a justificativa apresentada foi a de que imposição de alíquota zero às aquisições dos itens que foram objeto de glosa só ocorreu partir de 15/06/2007, uma vez que o art. 1º, inc. XI, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 10.488/2007 só teria entrado em vigor nessa data.

Sobre esse segundo argumento, a DRJ aderiu à tese apresentada pela Recorrente – assim como também o fez a Fiscalização na diligência -, mas reverteu apenas a glosa em relação à NF nº 244.886, emitida em 02/06/2007 pelo fornecedor “Laticínios Carolina Ltda.”, pois o documento foi juntado aos autos:

(...) Caberia, portanto, ao sujeito passivo apresentar cópia de todas as notas fiscais objeto de glosa para que se pudesse averiguar com segurança se alguma delas foi emitida antes do dia 15 de junho.

Entretanto, examinando a documentação que acompanha a manifestação relativa à diligência, verifica-se que a recorrente apresentou apenas um desses documentos.

Trata-se da nota fiscal nº 246775 (fl. 7.745), emitida em 23/06/2007, quando já se encontrava em vigor a referida lei nº 11.488/2007.

Assim, diante dos fatos expostos, cumpre manter as glosas em questão.

Para as operações em que a Recorrente buscou comprovar a anterioridade a 15/07/2007 por meio da apresentação do livro de registro de entradas, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas, pois entendeu que apenas as notas fiscais poderiam ser admitidas como documentos hábeis a comprovar tal situação.

Contudo, não há na legislação qualquer dispositivo que estabeleça essa limitação probatória e, assim sendo, o livro de registro de entradas só não poderia ser aceito se houvesse algum questionamento sobre a sua idoneidade, o que não se verificou em qualquer momento, razão pela qual se supõe que as informações nele contidas espelham as notas fiscais ali descritas.

Sendo assim, analisando-se o livro juntado, além da NF 244.886, também foram emitidas antes de 15/06/2007 as Notas Fiscais 245.054 e 241.790, conforme trazido abaixo (fls. 7.746-7.769):

06/06/07 NFE	245054	05/06/07	763338 PR	38963,55	2102 ICMS 1	38963,55 12,00	4675,62
LATICINIOS CAROLINA LTDA				IPI 3	38963,55	0,00	
77.655.009/0001-65			5020037395				
05/06/07 NFE	244886	02/06/07	763338 PR	39665,81	2102 ICMS 1	39665,81 12,00	4759,89
LATICINIOS CAROLINA LTDA				IPI 3	39665,81	0,00	
77.655.009/0001-65			5020037395				
30/04/07 NFE	241790	28/04/07	763338 PR	34289,37	2102 ICMS 1	34289,37 12,00	4114,72
LATICINIOS CAROLINA LTDA				IPI 3	34289,37	0,00	
77.655.009/0001-65			5020037395				

Portanto, relativamente a essas notas fiscais, deve-se reverter as glosas sobre bens adquiridos para revenda.

II.3 – Conceito de insumos

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem

aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica,

adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos

objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

Levando-se em consideração que a decisão da DRJ foi proferida antes da fixação da tese pelo Tribunal Superior, poder-se-ia até se cogitar em realização de nova diligência para adequação do julgado.

Contudo, essa demanda só se justificaria em cenário em que a desorganização na análise inicialmente realizada inviabilizasse ou, ao menos, tornasse muito dificultoso o julgamento, o que não se constata no presente caso, cabendo-se aqui salientar que a conversão do julgamento em diligência é uma faculdade do Julgador, conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

II.3.1 - Aquisição de embalagem ou material de embalagem de transporte

De acordo com o item 76 Relatório de Informação Fiscal, foram glosados os créditos apurados sobre a aquisição de “filme stretch” e “tabuleiro para forração de paletes”, sob o argumento de que apenas as embalagens utilizadas para a apresentação poderiam ser consideradas como insumos, não se permitindo, portanto, a apuração de créditos sobre embalagens de transporte, tese essa que também foi adotada pela DRJ:

76. Feita a distinção entre embalagem de apresentação e de transporte, voltamos à análise das memórias de cálculo do contribuinte, nas quais encontramos aquisições de “FILME STRECH WINPACK 47 MANUAL, FILME STRETCH PARA PALETIZA€CO, TAB DE PAPELAO PARA FORRA€CO DE PALETES, TABULEIRO DE PALETIZA€CO SEC PACK 1000 X 800, TABULEIRO DE PALETIZACAO SEC PACK 1000 X 800 e TABULEIRO PALETIZA€CO LINHA FLAN E BIGGY”, códigos TIPI nº 39201090, 39201099 e 48191000, bens cujas descrições falam por si só: tratam-se de materiais utilizados em pallets, estrados de madeira que têm a finalidade de servir na movimentação de cargas como elemento de otimização logística.

Na planilha elaborada pela Fiscalização, intitulada “02A Bens Utilizados como Insumos” (fls. 7.507 – não paginável), os itens glosados em questão são identificados da seguinte forma (aba de glosas):

Filtros de Texto

Pesquisar

- (Selecionar Tudo)
- FILME STRECH WINPACK 47 MAN
- FILME STRETCH PARA PALETIZA€C
- TAB DE PAPELAO PARA FORRA€C
- TABULEIRO DE PALETIZA€CO SEC
- TABULEIRO DE PALETIZACAO SEC
- TABULEIRO PALETIZA€CO LINHA

Relativamente aos gastos com embalagens de transporte, o entendimento de que não poderiam ser considerados como insumos persiste na Receita Federal, em caráter vinculante *interna corporis* (IN nº 2.121/2022), ainda que a linha argumentativa tenha sido alterada.

Todavia, os Julgadores deste E. CARF não estão vinculados às instruções normativas da Receita Federal, razão pela qual a divergência em relação a essa corrente interpretativa é aqui possível, sendo este Julgador aderente à tese de que os gastos com as embalagens de transporte, embora incorridos após o processo produtivo, devem ser considerados como insumos, isto porque a movimentação de cargas sem a utilização de embalagens de transporte, (a) primeiro, representa risco à integridade da mercadoria, especialmente quando se tratar de alimento, quando também haverá violação a normas da Vigilância Sanitária e (b) depois, representa grave risco às pessoas envolvidas no transporte viário das mercadorias, com risco de queda ou danos maiores, onde haverá violação a normas editadas, por exemplo, pelo CONTRAN.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente presta esclarecimento sobre esses itens justamente nesse sentido:

176. Essas embalagens cumprem também a função de proteção dos produtos, os quais, por serem alimentícios, devem seguir rigorosas normas sanitárias e agrícolas para a sua devida estocagem e para o manuseio, deslocamento e transporte. Isso porque, se os produtos alimentícios (industrializados ou revendidos) forem transportados sem o devido acondicionamento em embalagem específica, isso pode causar a própria danificação do alimento.

Vale aqui salientar que a posição aqui defendida, de que as embalagens de transporte devem ser consideradas como insumo por serem relevantes à atividade econômica de qualquer empresa industrial, é hoje prevalente neste E. CARF, razão pela qual foi editada a Portaria CARF/MF nº 1.867/2025, com proposta de enunciado de Súmula nesse sentido:

9ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

Desta feita, voto por reverter as glosas sobre gastos incorridos com materiais de embalagem destinados ao transporte de mercadorias, relacionados na aba “valores glosados”, da planilha da Fiscalização intitulada “02A Bens Utilizados como Insumos” (fls. 7.507 – não paginável).

II.3.2 – Aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção

No tópico referente à aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção, o Auditor Fiscal opinou pela manutenção das glosas porque, no seu entendimento, somente poderiam ser considerados como insumos os bens diretamente aplicados na produção:

94. Em resumo, somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando nesta diretamente forem aplicados ou consumidos, não podendo ser interpretados como tal todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

Por sua vez, a DRJ assumiu que, em tese, os gastos com a manutenção de máquinas e equipamentos deveriam ser considerados como insumos, citando a Solução de Consulta COSIT nº 76/2015, mas, por ausência de provas, não poderia reverter as glosas.

Em sua defesa, a Recorrente alega que tais itens eram empregados em máquinas e equipamentos de seu processo produtivo.

A meu ver, a questão probatória já havia sido superada pela diligência fiscal, isto porque, no item 96 de seu Relatório de Diligência, diz que tais itens se referem à gastos com a manutenção de máquinas ou de gastos com peças de reposição – logicamente, também ligadas a essas máquinas -, restando pendente, apenas, o direcionamento quanto à questão de direito:

96. Em vista da explanação supra, temos que **meros dispêndios com manutenção de máquinas ou com peças de reposição**, ainda que necessárias à atividade da empresa, não geram direito a crédito ao sujeito passivo, pelo que glosamos os créditos relacionados a essas operações.

Essa informação, também, consta como motivo de glosa na aba “valores glosados”, da planilha da Fiscalização intitulada “02A Bens Utilizados como Insumos” (fls. 7.507 – não paginável):

Os gastos incorridos com peças de reposição e serviços durante a manutenção de equipamentos não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos. Somente se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições os 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 desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Tendo sido ultrapassado o impedimento apontado pela DRJ, voto pela reversão das glosas procedidas pela Fiscalização relacionadas aos gastos incorridos com “peças de reposição” e “serviços de manutenção”, conforme discriminado em sua planilha de glosas.

II.3.3 – Aquisição de bens utilizados como insumo sujeitos à alíquota zero

Em tópico intitulado “Aquisição de bens utilizados como insumo – bens sujeitos à alíquota zero”, a Recorrente aduz que possui direito ao desconto de créditos de PIS/COFINS sobre insumos adquiridos à alíquota zero.

Sobre o assunto, já houve manifestação no presente voto, no sentido de que o art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, veda a apropriação de créditos sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, o que abrange a alíquota zero.

Portanto, para os insumos adquiridos com alíquota zero, mantém-se a glosa.

II.3.4 – Contratação de serviços tributados, aplicados em bens sujeitos à alíquota zero. Rro de análise da fiscalização. Serviço de industrialização por encomenda

Relativamente aos gastos com “serviços tributados, aplicados em bens sujeitos à alíquota zero”, a Recorrente apontou em sua impugnação que a Fiscalização fez confusão, pois essa apresentou como justificativa de manutenção de glosa a impossibilidade de creditamento sobre produtos sujeitos à alíquota zero – especificamente, leite in natura -, incorreção essa que foi admitida pela DRJ, que manteve a glosa sob a justificativa de não apresentação de provas:

(...) Inconformada com as glosas relativas a esta rubrica, afirma a contribuinte que o auditor concluiu de maneira errônea que ela se havia apropriado de créditos

relativos à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero (leite integral), quando na verdade se apropriara de créditos referentes a serviços de industrialização por encomenda aplicados a esses bens, conforme demonstram as notas fiscais reunidas nas fls. 7.771/7.775 (doc. 03).

Acrescenta que, como são tributados e se enquadram no conceito de insumo, tais serviços dão direito a crédito de Pis e Cofins.

A fim de comprovar suas alegações, a recorrente deveria ter apresentado as notas fiscais relativas aos créditos glosados do período de junho de 2007, ao qual se refere o pedido de ressarcimento em discussão nestes autos. No entanto, limitou-se a juntar nas folhas citadas cinco notas fiscais de novembro de 2007, as quais não têm relação com o litígio em exame.

Assim, não havendo elementos de prova que infirmem as conclusões da autoridade tributária, apoiadas na planilha apresentada pela própria empresa, conforme item 98 da Informação Fiscal, cumpre manter as glosas em apreço.

A Recorrente, por sua vez, esclarece que os gastos em questão dizem respeito a serviços de industrialização por encomenda de mercadorias sujeitas à alíquota zero, o que parece fazer sentido, pois, estranhamente, na planilha intitulada “03A Serviços utilizados como insumos” (fls. 7.507), há justificativa apresentada pelo Fisco não condizente com a nota fiscal a que faz referência, onde há a informação de que se trata de operação classificada na CFOP 1.125 – “Industrialização efetuada por outra empresa, quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria”:

Data de referência:	Nº do Docto	CNPJ	Razao Social	Codigo do Item	Codigo TIPI	Descricao do Item	Cfop	Base de calculo SOMA
04/2007	136309	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	181111	04011010	LEITE UHT 1000 PTA DESNATADO	1125	R\$ 10.907,80
04/2007	136312	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	181111	04011010	LEITE UHT 1000 PTA DESNATADO	1125	R\$ 11.122,75
05/2007	147529	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 9.510,91
05/2007	147531	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 7.687,88
05/2007	147533	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	181211	04012010	LEITE UHT 1000 PTA SEMI DESNATADO	1125	R\$ 1.292,73
05/2007	147535	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	181211	04012010	LEITE UHT 1000 PTA SEMI DESNATADO	1125	R\$ 4.736,97
05/2007	148351	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 6.484,85
05/2007	148777	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 15.500,00
05/2007	150067	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 4.910,31
05/2007	150076	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	180111	04012010	LEITE UHT 1000 PTA INTEGRAL	1125	R\$ 5.456,36

Nessa planilha, a justificativa da motivação da glosa é a seguinte:

Não gera direito a crédito a aquisição de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, em vista do disposto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XI.

Contudo, não é possível a confirmação de que os valores acima mencionados digam respeito apenas e tão somente ao serviço de industrialização por encomenda, sendo necessário, para isso, a apresentação das notas fiscais, documento esse que não foi carreado aos autos do processo.

Assim, por não ter se desincumbido do ônus probatório, mantenho a glosa.

II.3.5 – Aquisição de leite in natura – insumo sujeito à sistemática do crédito presumido – erro de análise da fiscalização. Serviço de industrialização por encomenda

Neste tópico, a Recorrente alega que a Fiscalização cometeu erro semelhante àquele apresentado no anterior, ou seja, atentou-se apenas à descrição da mercadoria transportada (leite), mas deixou de observar que a nota fiscal não se referia à sua aquisição, mas à contratação de serviço de industrialização por encomenda.

Na planilha intitulada “03A Serviços utilizados como insumos” (fls. 7.507), a glosa é assim justificada pelo Auditor Fiscal:

Não gera direito a crédito básico das contribuições a aquisição de leite in natura, em vista das normas contidas na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, II, c/c art. 8º, § 3º, I, c/c art. 9º, II, que determinam que a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do bem em questão, caso em que será apurado crédito presumido à alíquota de 60% (sessenta por cento) da alíquota básica prevista nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Desse modo, os valores em questão serão realocados para a rubrica Créditos Presumidos Calculados sobre Insumos de Origem Animal.

Contudo, ao se verificar as notas fiscais em que essa motivação é apresentada, também há a informação de se que trata de operações classificadas na CFOP 1.125 – *“Industrialização efetuada por outra empresa, quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria”*:

Data de referen- cia: Mês	Nº do Docto	CNPJ	Razao Social	Codigo do Item	Codigo TIPI	Descricao do Item	Cfop
05/2007	147915	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
06/2007	157657	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
06/2007	157662	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
08/2007	176914	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
08/2007	176915	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
09/2007	187811	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
10/2007	198409	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
11/2007	207050	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125
12/2007	218002	46732210000175	AGROPECUARIA TUIUTI LTDA	20101001	04012090	LEITE IN NATURA RESFRIADO	1125

Desta forma, uma vez superado o óbice probatório e contratado o erro da fiscalização, tem-se que a glosa procedida sob esse fundamento na planilha “03A Serviços utilizados como insumos” deve ser revertida, uma vez que serviços de industrialização por encomenda possuem a natureza de insumo.

II.3.6 – Serviço de empresas de terceirização de mão de obra

Relativamente aos serviços de terceirização de mão de obra, a DRJ decidiu pela manutenção da glosa porque, em resumo, o pagamento feito à pessoa jurídica contratada é, posteriormente, repassado à pessoa física que prestou o serviço, fato esse que, em seu entendimento, seria enquadrável na vedação prevista no art. 3º, §2º, inc. I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Segundo se observa na planilha “Valores Glosados” do arquivo “03A Serviços Utilizados como Insumos” (contido no arquivo “zip” anexo à fl. 7.506), a qual já mencionei anteriormente, os créditos glosados se referem a serviços temporários prestados pelas empresas L&V Terceirização Mão de Obra Temporária e Tradição Planej. e Tec. de Servicos Ltda., cuja atividade principal é a locação de mão-de-obra temporária.

Trata-se, portanto, de valores pagos a pessoas físicas, ainda que por intermédio de pessoas jurídicas contratadas com esse fim. Tais dispêndios não dão direito a crédito de Pis, como deixa claro o art. 3º, § 2º, da lei nº 10.637/2002:

Quanto a essa matéria, independentemente do entendimento deste Julgador acerca do assunto, identifico aqui que à época em que a decisão foi proferida, vigorava a Solução de Consulta COSIT nº 105/2017, de aplicação obrigatória pela DRJ, onde se fixava o entendimento de que os gastos com a “*contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda*” possuíam a natureza jurídica de insumo:

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.

Como essa deveria ter sido a decisão da DRJ – por vinculação legal –, tem-se que as glosas procedidas sobre os “serviços de terceirização de mão de obra” devem ser revertidas.

II.3.7 – Aquisição de peças de reposição importadas e serviços de manutenção

Levando-se em consideração que as alegações, provas e argumentações existentes para as glosas detalhadas na planilha fiscal “02B Importação de Bens Utilizados como Insumos” (fls. 7.507) são essencialmente os mesmos existentes para as rubricas nacionais de mesma natureza, impõe-se aqui a mesma decisão, isto é, a reversão das glosas por se entender que “peças de reposição” e “serviços de manutenção” são insumos e, por isso, podem ser creditados com fundamento no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Data de referenci a: Mês	Nº do Docto	CNPJ	Razao Social	Codigo do Item	Codigo TIPI	Descricao do Item	Cfop
04/2007	3877	N/A	NETSIGMA CONSULT. E FORMAC. EM INFORMATI	41250004		MANUTENCAO GANET	IMPORTACAO SERVICOS
04/2007	4546	0	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51802106	90262010	DETECTOR FOTOELETRICO 257003024 ERCA	3556
04/2007	4546	0	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52604046	40169300	MEMBRANA EM SILICONE REF.530004025 ERCA	3556
05/2007	4552	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51005034	39174010	CONTATOR COD. 251000029 ERCA	3556
05/2007	4552	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51802103	90262010	DETECTOR DE PROXIMIDADE IG5497	3556
05/2007	4552	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51802105	90262010	DETECTOR 257003017	3556
05/2007	4552	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52406276	84821010	CUCHILLA CIRCULAR 266001001 - ERCA	3556
05/2007	4554	IMPORTACAO	ARCIL-AUTOM REN.COND.LLATIERES	52405300	73202010	TETE DE PISTON REF.P493251 - ARCIL	3556
05/2007	4558	IMPORTACAO	GEA PROCESS ENGINEERING, S.A	4121400303	0	CONSERVACAO MAQ./EQUIPTO.- BOMBAS	3556
05/2007	4559	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52406289	84821010	RAMPA APERTURA ENTRADA 669001105 - ERCA	3556
05/2007	4559	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52406290	84821010	RAMPA APERTURA SALIDA 669001107 - ERCA	3556
06/2007	4572	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52406278	84821010	RUEDA LIBRE 694000013 - ERCA	3556
06/2007	4572	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52604036	0	MEMBRANAS REFORCEES REF. 530004005	3556
06/2007	4573	IMPORTACAO	ARCIL-AUTOM REN.COND.LLATIERES	41214003	0	CONSERVACAO MAQ./EQUIPTO.	3556
07/2007	4730	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51802106	90262010	DETECTOR FOTOELETRICO 257003024 ERCA	3556
07/2007	4730	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	52606340	40169300	JUNTAS 479007508 - ERCA	3556
09/2007	4805	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51001019	85365090	BOTAO 084002016	3556
09/2007	4805	IMPORTACAO	ERCA FORMSEAL IBERICA S/A	51005033	39174010	CONTATOR LC1D25BL	3556

II.3.8 – Despesas com frete relativo à aquisição de insumos, e de partes e peças

Relativamente aos fretes incorridos no transporte de insumos, partes e peças, a DRJ admitiu a tese de que tais dispêndios teriam a natureza de insumo, porém, deixou de reverter a glosa porque entendeu não haver provas de que os fretes se referiam ao transporte desse tipo de mercadoria:

5.1 Despesas com frete relativo à aquisição de insumos

Relata a autoridade tributária na Informação Fiscal haver glosado os créditos decorrentes de despesas com frete relativo à aquisição de insumos porque o inciso IX do art. 3º da lei nº 10.833/2003, que se aplica ao Pis por força do disposto no art. 15 da mesma lei, prevê a possibilidade de apurar créditos dessa contribuição apenas sobre o frete pago nas operações de venda.

Inconformada, afirma a recorrente que a própria Receita Federal possui assente entendimento sobre a legitimidade dos créditos de Pis e Cofins relacionados a despesas de frete vinculadas à aquisição de insumos, citando como exemplo um acórdão do CARF e uma Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal.

De fato, como o frete compõe o custo de aquisição dos insumos, prevalece na Receita Federal do Brasil o entendimento, expresso em várias Soluções de Consulta, de que os contribuintes têm direito a apropriar-se de crédito sobre o frete pago nessas operações, desde que o insumo adquirido tenha sido tributado.

Entretanto, a contribuinte não apresentou documentos capazes de demonstrar a regularidade dos créditos apropriados, tais como notas fiscais, conhecimentos de transporte e comprovantes de pagamento aos transportadores.

Assim, cumpre manter as glosas questionadas.

5.2 Despesas com frete relativo à aquisição de partes e peças

Neste tópico alega a contribuinte que a própria Receita Federal possui entendimento favorável à apropriação de créditos de Pis e Cofins sobre despesas de frete relacionadas à aquisição de partes e peças, citando em abono de sua asserção a Solução de Consulta nº 90, de 30 de abril de 2012, proferida pela Disit da 10ª Região Fiscal.

Com efeito, a Solução de Consulta mencionada admite a apropriação de crédito sobre o frete pago na aquisição de partes e peças de reposição, mas apenas na hipótese de esses bens “gerarem direito a crédito” no regime de tributação não cumulativa dessas contribuições e serem empregados em “máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda”.

Verifica-se, no entanto, que o sujeito passivo não apresentou as notas fiscais relativas aos créditos glosados nem demonstrou que os produtos transportados foram utilizados em máquinas empregadas em seu processo produtivo.

Não resta alternativa, portanto, senão manter as glosas em exame.

Contudo, ao se analisar a planilha fiscal intitulada “07A Fretes e Armazenagem”, é possível identificar que o Auditor Fiscal fez essa classificação, tanto para insumos quanto para peças, constando nos motivos de glosa:

A. Insumos

Data de referência: Mês	Nº do Docto	CNPJ	Razao Social	Codigo do Item	Codigo TIPI	Descricao do Item	Cfop
05/2007	1120	3996676000175	ERCILIO MARQUES DO PRADO - ME	133001	04031000	DANITO CONFEITO COLOR 130 IOG POLPA	2352
05/2007	11548	50714807000164	RODOVIARIO MARINO CARRASCOSA LTDA	10204001	17029000	AÇÚCAR LIQUIDO	2352
05/2007	13014	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	30202176	76072000	ALU+PET ACTIVA NOZES PLAT 1	4100
05/2007	13015	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	31201016	39239000	COPO CORPUS MORANGO	4100
05/2007	13021	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	31201014	39239000	COPO ACTIVA GELEIA MORANGO	4100
05/2007	13022	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	30202178	76072000	ALU+PET ACTIVA MANGA PLAT 1	4100
05/2007	13026	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	10303003	35051000	AMIDO NATIONAL RCB	4100
05/2007	13027	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	30202153	76072000	ALU+PET CORPUS POLPA COCO/FRUTAS VERM 540GR (PLAT 2)	4100
05/2007	13028	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	11405003	32030019	CORANTE URUCUM 036-HB	4100
05/2007	13034	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	11102014	33021000	AROMA BAUNILHA 546496T	4100
05/2007	13035	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	31201006	39239000	COPO IOG PAULISTA DUPLI 130 GR	4100
05/2007	13035	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	31201014	39239000	COPO ACTIVA GELEIA MORANGO	4100
05/2007	13035	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	31201015	39239000	COPO ACTIVA GELEIA AMEIXA	4100

Em obediência à norma contida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram direito a crédito as despesas de armazenagem de MERCADORIA e as despesas de fretes incorridos na OPERAÇÃO DE VENDA, desde que suportados pelo vendedor, entendidos como tal apenas os fretes referentes à remessa do produto ou mercadoria ao adquirente. Assim, **o frete incorrido nas aquisições de insumos, produtos intermediários ou embalagens, bem como a armazenagem de insumos, produtos intermediários ou embalagens, não geram direito a crédito, por falta de previsão legal.**

B. Peças

Data de referencia: Mês	Nº do Docto	CNPJ	Razao Social	Codigo do Item	Codigo TIPI	Descricao do Item	Cfop	Base de calculo SOMA
05/2007	11224	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	50501039	04039000	OLEO PARALIQ. P-68 KLUBER	4100	RS 1,82
05/2007	12908	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52301375	64824000	ROLAMENTO ANTI RECUIO 0568/05 TTFS 20	4100	RS 0,61
05/2007	12924	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52606263	40169300	GAXETA DE PRODUTO HOMO RANNIE	4100	RS 0,61
05/2007	12934	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	50605075	04031000	ROTOR NEC40A INOX 304 CROMADO 0.05MM REF. 4953766 - NETZSCH	4100	RS 0,61
05/2007	12934	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	50605088	04031000	ESTATOR NEC 69BORRACHA SBH SIL REF.NDB4956709	4100	RS 0,61
05/2007	12951	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	4121400306	0	CONSERVACAO MAQ./EQUIPTO. - ELETRONICOS	4100	RS 0,61
05/2007	12957	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52502145	64818092	VALVULA SUCCAO APF-1046 HOMO RANIE	4100	RS 0,61
05/2007	12957	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52503164	64818092	SEDE DE SUCCAO APC-1041 HOMO RANIE	4100	RS 0,61
05/2007	13002	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52607082	0	KIT SERV SRC 51-20EPDM	4100	RS 0,61
05/2007	13003	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	51802055	0	SENSOR OPTICOCOD.SDOIT-18G3LPA	4100	RS 0,61
05/2007	13004	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	51300093	0	TIRAS PVC TRANSP FLEX 200MM ESP 2MM	4100	RS 0,61
05/2007	13005	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	50605050	04100000	ESTATOR 4N20 EL/1020 - 166332	4100	RS 0,61
05/2007	13006	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52301312	0	ROLAMENTO SKF 6307 ZZC3	4100	RS 0,61
05/2007	13010	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52601065	0	ASSENTO PI VALVULA BORBOLETA 3" V.	4100	RS 0,61
05/2007	13011	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	51801079	0	MANOMETRO SANIT. INOX RZTC-4KG TC-1.1/2" VISOR ACRIL- ZURICH	4100	RS 0,61
05/2007	13012	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52600879	40169300	ANEL TC 34MM EM BORRACHA EPDM AB.2868 ANHEMBO	4100	RS 0,61
05/2007	13016	81800849000222	COOP TRANSP CARGAS EST S CAT COTRESC	52001055	0	REDUTOR DE LATAO 1/4" X 1/8"	4100	RS 0,61

Em obediência à norma contida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram direito a crédito as despesas de armazenagem de MERCADORIA e as despesas de fretes incorridos na OPERAÇÃO DE VENDA, desde que suportados pelo vendedor, entendidos como tal apenas os fretes referentes à remessa do produto ou mercadoria ao adquirente. **Assim, o frete incorrido nas aquisições de bens e serviços utilizados na manutenção de equipamentos, tais como peças de reposição e a montagem ou reparo de equipamentos, não geram direito a crédito, por falta de previsão legal.**

Tendo-se superado a questão probatória, e levando-se em consideração que a jurisprudência atual deste E. CARF é no sentido de se admitir a apuração de créditos do “insumo de insumo” (tal como é o caso do frete – ex. Súmulas CARF nº 188 e 189), decido pela reversão das glosas sobre o frete no transporte de insumos e de partes e peças.

II.3.9 – Despesas com frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

Relativamente ao frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, vige hoje neste E. CARF o entendimento vinculante de que, em se tratando de mercadorias acabadas, não há o direito ao creditamento:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

De outra forma, tratando-se de frete entre estabelecimentos de mesma titularidade de insumos ou de produtos em elaboração ou semiacabados, o direito ao crédito de PIS/COFINS deve ser assegurado ao contribuinte.

No presente caso, a Recorrente alega que, ao final do processo de fabricação de suas mercadorias, os produtos que saem do estabelecimento industrial não estão prontos para o consumo, dizendo que isso só ocorre após processo de resfriamento, o que ocorre nas câmaras frigoríficas dos próprios veículos de transporte.

Alega, ainda, que esse processo se dá nos veículos de transporte em virtude do escorreito prazo de validade de suas mercadorias, que ultrapassa pouco mais de 1 mês, conforme explicações pormenorizadas abaixo:

281. 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 esteja 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 aptos ao consumo humano.

282. 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 Recorrente. 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.

283. Logo, o transporte dos produtos inacabados ou em elaboração (não aptas ao consumo humano) da Recorrente, entre sua Fábrica e seus Centros de Distribuição, integra o conceito de insumo (“elemento de produção que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos; trabalho humano, etc.; fator de produção”²⁷), possibilitando o desconto de créditos, com fundamento no artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Dentro desse específico contexto, este Julgador tenderia a considerar que a operação envolve o transporte de produto semiacabado e que, por esse motivo, a mencionada Súmula não se aplicaria ao presente caso.

Contudo, dada a força impositiva da Súmula, entendo que, para isso, seria necessário que a Recorrente tivesse juntado laudo técnico, assinado por profissional qualificado, que atestasse que a mercadoria recém egressa do estabelecimento industrial não possui as características necessárias para ser colocada à venda.

Como esse laudo técnico não foi apresentado, aplico aqui a Súmula CARF nº 217.

II.4 – Despesas de frete incorridas na operação de venda quando intermediada por “broker”

Relativamente à contratação de serviços de broker, a Recorrente esclarece em seu recurso que o contratado é intermediário *“responsável pela inserção do pedido de venda nos sistemas da Recorrente e também responsável pela emissão do conhecimento de transporte para a efetivação da operação de venda”*:

300. Diferentemente do quanto sustentando pela d. Autoridade Fiscal, embora a descrição ‘broker’ possa parecer se tratar de uma operação de corretagem, o broker da estrutura da Recorrente atua como mero intermediário na operação de venda da mercadoria. **Esse intermediário é responsável pela inserção do pedido de venda nos sistemas da Recorrente e também responsável pela emissão do conhecimento de transporte para a efetivação da operação da venda.**

301. Veja-se CTCR exemplificativa indicando a Recorrente como remetente do produto (esse e outros tantos CTCR, assim como notas fiscais, foram anexados aos presentes autos como “Doc. 07” da manifestação sobre a Resposta à Diligência):

Embora esse serviço de intermediação tenha sua relevância na atividade da contribuinte, fato é que ele não passa pelo teste de subtração trazido pelo STJ, uma vez que a sua retirada não impede o exercício da atividade econômica da empresa que, aliás, poderia exercê-lo por contra própria, ainda que de forma menos eficiente.

Logo, por não se tratar de insumo, a glosa sobre essa rubrica deve ser mantida.

II.5 – Despesas de armazenagem

Relativamente às despesas de armazenagem, a DRJ entendeu que apenas as “despesas de armazenagem relacionadas às operações de venda” é que poderiam ensejar direito ao creditamento com fundamento no art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, conforme é possível verificar em trecho de sua fundamentação:

Inconformada, alega a contribuinte que as despesas de armazenagem estão vinculadas a suas atividades, integrando de maneira intrínseca o processo produtivo e de comercialização, e que o direito ao creditamento se encontra expresso em lei, mais precisamente no art. 3º, IX, da lei nº 10.833/2003. (...)

Como se vê, o inciso transcrito, que se aplica ao Pis por força do disposto no art. 15 da mesma lei, deixa claro que só é possível apurar sobre despesas de armazenagem quando estas estiverem relacionadas a operações de venda, o que não é o caso.

Assim, procedem as glosas realizadas, devendo-se mantê-las.

Contudo, ao se analisar o texto legal, verifica-se que a vinculação à venda diz respeito apenas ao frete, e não aos gastos incorridos com armazenagem:

Art. 3º (...)

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

Tendo-se afastado o óbice de direito que impedia o creditamento de gastos com armazenagem, reverte-se aqui as glosas realizadas sob essa fundamentação.

II.6 – Operação de frete e armazenagem sem a descrição do serviço contratado ou com descrição genérica

Dentre as glosas mantidas, estão gastos que a Recorrente informou que se tratavam de “frete e armazenagem”, mas não trouxe documentos para a comprovação dessa natureza jurídica.

Nesse caso, conforme justificado pela Fiscalização, essa documentação complementar seria necessária porque as notas fiscais em questão foram escrituradas com a descrição “outros serviços de terceiros”:

OPERAÇÕES SEM A DESCRIÇÃO DO SERVIÇO CONTRATADO OU COM DESCRIÇÃO GENÉRICA

189. A despeito do teor das intimações expedidas, a planilha “Fiscalização_Abr a Dez_2007_Reenvio_Final.xlsx” ainda continha lançamentos com informações genéricas ou sem as informações referentes à descrição do serviço de transporte ou armazenagem adquiridos, inviabilizando o exame por parte da Fiscalização.

190. Os lançamentos em questão estavam descritos como “0, OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS ou [sem descrição]”, de modo que glosamos os referidos valores, pois não permitem identificar se a sua ocorrência se deu de fato na operação de venda, atendendo aos requisitos legais.

Essas notas fiscais estão em planilha elaborada pela Fiscalização, intitulada “Fiscalização 2007”:

Nº do Docto	Ref.	CNPJ	Razão Social	Grupo de Estoqu	Código do Item	Descrição do Item	Código TIPI	Cfop	Natureza de Operação	Descrição da operação
806		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
807		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
808		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
809		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
810		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
811		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
812		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
813		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
815		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
816		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
817		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
818		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
819		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (
1315		06984823000185	MD SERVICOS DE LOGISTICA LTDA - E	41	41242005	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIRC	00000000	1353	1353AH	AQUISICAO SERV.TRANS.P/ (

Em sua defesa, a Recorrente não juntou provas adicionais, limitando-se a argumentar que houve alteração de critério jurídico, o que não procede, pois o ônus probatório recaía sobre si, conforme previsto no art. 373, inc. I, do CPC. Portanto, mantenho a glosa.

II.7 – Créditos sobre devolução de vendas

Relativamente aos créditos apurados sobre as devoluções de vendas, a DRJ entendeu pela manutenção das glosas porque não identificou provas de que as mercadorias recebidas em devolução teriam sido anteriormente tributadas:

Observa-se no arquivo “12A Devoluções de Vendas”, contido no arquivo “zip” anexo à fl. 7.506, que todas as glosas relativas a junho de 2007 se devem ao fato de a contribuinte, apesar de intimada a fazê-lo, não ter apresentado a descrição ou classificação fiscal dos bens devolvidos, o que tornou impraticável averiguar se estes haviam sido tributados ou não.

Tal averiguação é indispensável porque, de acordo com o inciso VIII do art. 3º da lei nº 10.637/2002, citado pela própria empresa, a devolução de bens somente dá direito a crédito se estes houverem sido efetivamente tributados, integrando sua receita de venda o faturamento do mês ou de mês anterior.

Embora alegue que essas informações podem ser facilmente identificadas nas notas fiscais, a recorrente não se deu ao trabalho de juntá-las aos autos.

Em sua defesa, a Recorrente alega, em síntese, que não juntou as notas fiscais porque não foi demandada pela Fiscalização, razão pela qual a ausência de provas não poderia ser utilizada como fundamento para a manutenção das glosas:

341. Pois bem. O que se pode constatar, dos acontecimentos narrados e comprovados acima, é que na única oportunidade em que foi intimada a apresentar notas fiscais relativas às devoluções de vendas, a Recorrente prontamente atendeu o quanto solicitado pela D. Autoridade Fiscal. E mais: durante toda a fase de diligência, que se prolongou por mais de 1 ano, a D. Autoridade não solicitou nenhuma informação ou documento sequer relativos às devoluções de vendas.

342. Ora, como pode, nesse contexto, sustentar o D. Julgador a quo que a conduta da Recorrente tornou impraticável averiguar se as operações de venda foram tributadas inicialmente ou não? Como pode o D. Julgador a quo alegar que a Recorrente não teria se dado ao trabalho de juntar as notas fiscais aos autos? Evidente que não pode!

343. Se tivesse qualquer dúvida com relação à legitimidade dos créditos calculados sobre devoluções de vendas, deveria a D. Autoridade Fiscal, quer na fase de fiscalização que antecedeu a prolação do despacho decisório, quer na fase de diligência, ter solicitado à Recorrente informações e/ou documentos adicionais. Não tendo isso sido feito, não pode nesse momento o D. Julgador a quo alegar que não seria possível verificar a legitimidade do crédito.

Como já esclarecido anteriormente, nos casos em que o contribuinte alega possuir direito creditório – tal como é o caso do pedido de ressarcimento –, este atrai para si o ônus probatório, conforme previsto no art. 373, inc. I, do CPC, razão pela qual a alegação de modificação de critério jurídico apontada sob esse argumento, neste e em outros tópicos, não procede.

Desta forma, era a sua obrigação trazer aos presentes autos os documentos necessários para suportar os seus argumentos, o que poderia ter sido feito até o presente julgamento.

Contudo, como isso não foi realizado, não há a possibilidade de reversão da glosa, tal como bem decidiu a DRJ.

Neste ponto, é relevante pontuar que o Relatório de Auditoria da KPMG, trazido em fase de manifestação de inconformidade, atesta apenas que os documentos postos em análise possuem congruência/compatibilidade interna e entre obrigações acessórias, mas não entra no

mérito da materialidade de quaisquer das rubricas questionadas pela Fiscalização, razão pela qual não se presta a servir como prova neste processo.

II.8 – Creditamento extemporâneo

Relativamente ao creditamento extemporâneo, a DRJ fundamentou a manutenção da glosa no fato de a Recorrente não ter apresentado provas de liquidez e certeza dos créditos por si pleiteados, conforme é possível verificar a seguir:

No caso vertente, entretanto, não obstante as várias intimações expedidas pela autoridade tributária, que as cita expressamente no item 220 da Informação Fiscal, o sujeito passivo não apresentou as memórias de cálculo relativas à rubrica em apreço, o que tornou impossível verificar a existência e legitimidade dos créditos informados.

Tampouco, ao interpor a manifestação relativa à diligência, se lembrou de juntar aos autos qualquer documento ou planilha que individualizasse as operações que teriam originado os créditos apropriados extemporaneamente.

Assim, dada a falta de provas da existência do direito creditório pleiteado, é evidente a procedência da glosa em causa, sendo desnecessário entrar no mérito da discussão relativa aos requisitos previstos na legislação de regência.

Por sua vez, a Recorrente não informa o apontamento da DRJ, adotando apenas a linha de argumentação genérica, no sentido de que a exigência de provas nessa fase resultaria em alteração do critério jurídico do lançamento, o que, conforme já trazido em tópicos anteriores, não procede.

A propósito, é posição pacífica desta Turma que, embora não seja necessária a retificação de todas as obrigações acessórias para a aproveitamento de créditos extemporâneos, o contribuinte, ao adotar a estratégia do lançamento sintético, tem o dever de apresentar provas pormenorizadas acerca de seu direito creditório, o que pode ser feito até o momento do julgamento do Recurso Voluntário:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE.

IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 17227.721312/2021-31. Acórdão nº 3301-014.415. Rel. Bruno Minoru Takii. Pub. 01/04/2025)

Como a Recorrente não apresentou documentos nesse sentido, a glosa deve ser mantida em relação aos créditos extemporâneos.

II.9 – Outras despesas

Relativamente a esse tópico, que compreende créditos apurados sobre aluguéis pagos por prédios, máquinas e equipamentos, bem como sobre encargos de depreciação de edifícios e benfeitorias, a DRJ manteve as glosas procedidas pela Fiscalização porque não houve a apresentação de documentos que dessem suporte ao procedimento:

Examinando suas alegações, verifica-se que ela se limita basicamente a contestar de forma genérica a manutenção da glosa de parte dos créditos apropriados sob essas rubricas, sem refutar os fatos expostos pela autoridade tributária na Informação Fiscal nem apresentar qualquer elemento de prova.

No tocante aos **aluguéis de prédio, aos aluguéis de máquinas e equipamentos e ao imobilizado**, as conclusões da autoridade tributária se fundamentam no exame das memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte, segundo se lê nos minuciosos relatos acerca desses tópicos contidos na Informação Fiscal.

Já no que toca aos encargos de amortização de edifícios e benfeitorias, a autoridade tributária esclarece na referida Informação que se viu obrigada a glosa a integralidade dos créditos apropriados pela empresa porque não apresentou nenhum documento, planilha ou esclarecimento a respeito dessa rubrica.

Alega também a contribuinte a decadência dos créditos, argumento cuja inconsistência já demonstrei neste voto.

No que diz respeito aos gastos com alugueis de prédio, máquinas e equipamentos, a legislação não estabelece qualquer tipo de vinculação à atividade produtiva, razão pela qual, ainda que desejável, não seria necessário que a contribuinte comprovasse a forma de utilização desses itens. É o que se verifica no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º

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

Portanto, motivo de glosa apontado pela Fiscalização em sua planilha “06A – Aluguéis de equipamentos” e “05A – Aluguéis de prédios” não é apto a afastar o direito ao creditamento:

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 utilizadas em restaurantes, de equipamentos utilizados em reuniões e convenções, na promoção ou lançamento de algum produto, em campanhas de marketing ou durante o patrocínio de eventos esportivos, bem como a assessoria técnica envolvida na prestação do serviço ou na locação do equipamento, não geram direito a crédito.

Portanto, as glosas sobre os referidos aluguéis devem ser revertidas.

Já no que diz respeito aos encargos de depreciação dos edifícios e benfeitorias, embora também não exista a necessidade de vinculação à atividade produtiva, o contribuinte tem a obrigação de comprovar que o critério por si adotado estava adequado.

Contudo, como a Recorrente não apresentou seu mapa de depreciação, as glosas sobre essa rubrica devem ser mantidas.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre bens adquiridos para revenda, aquisição de embalagem ou material de embalagem de transporte, aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção, serviço de empresas de terceirização de mão de obra, aquisição de peças de reposição importadas e serviços de manutenção, despesas com frete relativo à aquisição de insumos, e de partes e peças, despesas de armazenagem, despesa de alugueis de equipamentos e prédios (planilhas 06A e 05A) glosados pela fiscalização por serem estranhos à atividade-fim.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, redator designado

A divergência que se estabelece refere-se a matéria tratada no tópico “II.2. - Bens adquiridos para revenda, sujeitos à alíquota zero e operações sem comprovação de crédito”

O Voto condutor assim consignou:

Relativamente às glosas operadas sobre créditos vinculados mercadorias adquiridas para revenda, a Recorrente adota duas linhas de argumentação, sendo a primeira no sentido de que a vedação ao creditamento contida no art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não alcançaria as aquisições à alíquota zero e a segunda, de que parte das mercadorias que integraram a glosa não se sujeitaram à alíquota zero.

Quanto ao primeiro argumento apresentado pela Recorrente, pode-se aqui dizer que ele é incorreto, isto porque o texto legal em questão não utiliza a expressão “não incidência”, mas, diferentemente, a não sujeição “ao pagamento da contribuição”, fenômeno esse que alcança a alíquota zero, uma vez que não há pagamento quando a operação está sujeita a esse benefício fiscal.

Quanto ao segundo argumento, a justificativa apresentada foi a de que imposição de alíquota zero às aquisições dos itens que foram objeto de glosa só ocorreu partir de 15/06/2007, uma vez que o art. 1º, inc. XI, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 10.488/2007 só teria entrado em vigor nessa data.

Em específico a divergência alcança o segundo argumento transcrito acima.

Conforme o voto condutor prossegue :

Sobre esse segundo argumento, a DRJ aderiu à tese apresentada pela Recorrente – assim como também o fez a Fiscalização na diligência -, mas reverteu apenas a glosa em relação à NF nº 244.886, emitida em 02/06/2007 pelo fornecedor “Laticínios Carolina Ltda.”, pois o documento foi juntado aos autos:

(...)

Caberia, portanto, ao sujeito passivo apresentar cópia de todas as notas fiscais objeto de glosa para que se pudesse averiguar com segurança se alguma delas foi emitida antes do dia 15 de junho.

Entretanto, examinando a documentação que acompanha a manifestação relativa à diligência, verifica-se que a recorrente apresentou apenas um desses documentos.

Trata-se da nota fiscal nº 246775 (fl. 7.745), emitida em 23/06/2007, quando já se encontrava em vigor a referida lei nº 11.488/2007.

Assim, diante dos fatos expostos, cumpre manter as glosas em questão.

Para as operações em que a Recorrente buscou comprovar a anterioridade a 15/07/2007 por meio da apresentação do livro de registro de entradas, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas, pois entendeu que apenas as notas fiscais poderiam ser admitidas como documentos hábeis a comprovar tal situação.

Contudo, não há na legislação qualquer dispositivo que estabeleça essa limitação probatória e, assim sendo, o livro de registro de entradas só não poderia ser aceito se houvesse algum questionamento sobre a sua idoneidade, o que não se verificou em qualquer momento, razão pela qual se supõe que as informações nele contidas espelham as notas fiscais ali descritas.

Sendo assim, analisando-se o livro juntado, além da NF 244.886, também foram emitidas antes de 15/06/2007 as Notas Fiscais 245.054 e 241.790, conforme trazido abaixo (fls. 7.746-7.769):

(...)

Portanto, relativamente a essas notas fiscais, deve-se reverter as glosas sobre bens adquiridos para revenda.

Conforme o art. 967 do Dec. 9.580/2018 a escrituração precisa estar suportada por documentos hábeis.

Seção VIII

Da prova Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º) .

No caso a falta de apresentação das notas fiscais inviabiliza o reconhecimento do crédito por falta de liquidez e certeza.

Entende-se acertado o acórdão recorrido neste ponto pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre aquisição de embalagem ou material de embalagem de transporte, aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção, serviço de empresas de terceirização de mão de obra, aquisição de peças de reposição importadas e serviços de manutenção, despesas com frete relativo à aquisição de insumos, e de partes e peças, despesas de armazenagem, despesa de alugueis de equipamentos e prédios (planilhas 06A e 05A) glosados pela fiscalização por serem estranhos à atividade-fim.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

ACÓRDÃO 3301-014.519 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12585.720269/2011-22

DOCUMENTO VALIDADO