



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

Processo nº 19515.722305/2012-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.572 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente PEPSICO DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM.

Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não-cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM.

Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não-cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.
NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.**

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório sobre as contratações de prestação de serviço de industrialização por encomenda com LSI LOGÍSTICA LTDA e São Domingos Indústria e Serviços Ltda, sobre a contratação de armazenagem de produto acabado com a GTECH - Transporte e Logística Ltda, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Paulo Guilherme Deroulede que davam provimento em maior extensão para creditamento de beneficiamento e armazenagem de milho in-natura.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da do acórdão da DRJ de Florianópolis:

Trata-se de impugnação contra Auto de Infração (fls. 1.569 a 1.646) 1 relativo às contribuições do PIS (lançamento de R\$ 4.575.656,85) e da Cofins (lançamento de R\$ 21.075.752,72) totalizando um crédito tributário de R\$ 25.651.409,57. Foi emitido o MPF nº 08.1.90.002011024363 relativo ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008 (fls. 2 e 3).

Tal verificação fiscal tinha como objetivo analisar os créditos de PIS e de Cofins utilizados pela empresa quando da apuração da base de cálculo das contribuições. O início da fiscalização se deu em 26/08/2011.

*De acordo com os autos, o impugnante foi intimado pela fiscalização a apresentar **vasta documentação contábil e fiscal**, entre outros, conforme a seguir: Livro de Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Lalur; Balancete contábil mensal e acumulado; Plano de Contas; DIRPJ/DIPJ; arquivos magnéticos de notas fiscais, e arquivos com itens de mercadorias e de serviços com notas fiscais de entrada e de saída (fls. 194 a 202); Planilha com os valores declarados no DACON com a base de cálculo das contribuições (fls. 536 a 895); Notas Fiscais (fls. 896 a 1.206); Notas Fiscais emitidas da Pepsico para a própria Pepsico (fls. 1.207 a 1.233); Notas Fiscais de frete entre estabelecimentos (fls. 1.234 a 1.276); Notas Fiscais relativas a materiais de consumo (fls. 1.277 a 1.371); Notas Fiscais – Serviço de Transporte (fls. 1.372 a 1.391); Notas Fiscais de Combustíveis (fls. 1.392 a 1.435); e Notas Fiscais de prestação de serviços (fls. 1.436 a 1.560).*

Além desses documentos apresentados via intimação, também foram analisados outros elementos de prova constantes nos sistemas da Receita Federal, como as contas contábeis específicas (SPED Contábil de 2008).

*A fiscalização apurou **divergências** entre os arquivos digitais apresentados pela empresa (conforme recibos do SVA – Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais) e os informados pelo próprio contribuinte no DACON. Destacou a fiscalização que a empresa teve um **prazo de 11 meses** para a apresentação desses arquivos digitais, visto seus pedidos de prorrogação.*

*Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte constatou a fiscalização o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins em **desacordo com a legislação específica**.*

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.647 a 1.676) foram identificadas as seguintes irregularidades de valores considerados como insumos e que deveriam ser glosados: insuficiência de bens utilizados como insumo e combustível com as notas fiscais apresentadas; energia; devolução de vendas (da empresa para a própria empresa); créditos com alíquota diferenciada; serviços de terceiros que não apresentavam características vinculadas à produção; e outras operações não caracterizadas como insumos (ver Tabela da fl. 1.642).

*A ciência foi dada ao contribuinte em 13/12/2012 (fls. 1.678), tendo o contribuinte apresentado impugnação em 11/01/2013 (fls. 1.683 a 1.732). **Em síntese** o impugnante faz as seguintes alegações:*

1) Preliminarmente

a) Nulidade devido à ilegalidade da presunção como meio de prova: entende que as supostas inconsistências basearam-se na análise de documentação por amostragem, defendendo que deveriam ser analisados todos os documentos para comprovar a infração.

b) Nulidade por inconsistências localizadas na apuração dos montantes questionados pela fiscalização, argumentando também que houve cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de descrição fática clara e precisa quanto à suposta infração praticada. Descreve três erros de cálculo na apuração fiscal.

2) No mérito

Discorre, inicialmente, sobre o que entende que a doutrina e a jurisprudência consideram como conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins.

*Na sequência comenta as despesas que teriam sido glosadas pela fiscalização discordando **em síntese** com base na seguinte argumentação:*

a) QUE de acordo com os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar, do valor devido das contribuições, créditos computados em relação a determinados custos e despesas com a aquisição de bens e serviços utilizados em sua atividade empresarial;

*b) QUE com fundamento no artigo 66, da IN nº 247/02, bem como no artigo 8º da IN nº 404/04, a fiscalização considera insumo apenas os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados à venda, ou aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Contudo, **discorre que o conceito de insumo deve ser analisado de forma***

ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Fala que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não apresentam quaisquer ressalvas quanto ao conceito de insumos, seja em relação à natureza dos bens e serviços adquiridos, seja no que se refere a sua aplicação, direta ou indiretamente, no processo produtivo ou na prestação de serviços. Menciona que tal entendimento já teria sido inclusive ratificado pelo CARF e STJ;

*c) QUE no que tange ao **combustível**, em vista do conceito de insumo anteriormente exposto, pode afirmar que existe uma inerência entre as despesas incorridas com os veículos utilizados diretamente e exclusivamente para a venda de mercadorias da requerente, que geram a receita tributável pelo PIS e Cofins. Ou seja, comenta que os gastos com o combustível indicados pelo Agente Fiscal são despesas que deveriam ser incorridas para a geração da receita tributável e, portanto, gerariam créditos para essas contribuições;*

*d) QUE em relação à **devolução de mercadorias**, compreende ter demonstrado que se tratam de devoluções de venda de terceiros que, por mero equívoco no preenchimento de notas fiscais, indicou uma devolução da requerente para a própria requerente, como comprovam os documentos ora juntados. Não obstante, caso assim não se entenda, o que se admite para fins de argumentação, o impugnante requer a conversão do presente julgamento em diligência, para que seja comprovado que as notas fiscais ora questionadas dizem respeito a efetivas devoluções de mercadorias de seus clientes certos e, pois, aptas a gerar a apuração de créditos de PIS/Cofins;*

*e) QUE com relação às **despesas com serviços** cujos créditos de PIS e de Cofins foram glosados, argumenta que não há dúvidas de que estas despesas são essenciais à sua atividade, seja porque o seu aproveitamento está expressamente autorizado em outras hipóteses previstas na legislação. Além disso, diz que se as autoridades fiscais tivessem efetivamente analisado todos os documentos relacionados aos serviços, poderiam ter confirmado o direito ao crédito da requerente. Não obstante, para sanar quaisquer dúvidas sobre o tipo de serviço contratado e sua vinculação ao processo produtivo, requer a realização de diligências e a produção de provas para que sejam analisados todos os documentos de todos os serviços contratados;*

*f) QUE no que tange aos **créditos extemporâneos**, o impugnante entende que inexistente qualquer vedação expressa na legislação que impeça a escrituração de créditos extemporâneos sem a retificação dos respectivos documentos fiscais ou, contrariamente, que obrigue a realização de tais retificações. Ademais, fala que não se pode perder de vista que o direito ao crédito nas hipóteses ora analisadas encontram respaldo na legislação e que os créditos estão embasados em documentos hábeis e idôneos, não questionados pela fiscalização.*

g) QUE é inadequada a aplicação da taxa de juros Selic sobre o valor da multa de ofício.

Por fim, protesta ainda pela juntada posterior de documentos a corroborar seu direito, bem como a realização de diligências para a conseqüente produção de prova pericial, para a comprovação de que as glosas de PIS e de Cofins realizadas pela autoridade fiscal nas hipóteses antes mencionadas são improcedentes.

Por meio de petição juntada ao processo a recorrente informou a adesão parcial à reabertura do parcelamento da Lei nº 11.941/2009, fato esse ocorrido em 18/08/2014, desistindo assim da discussão administrativa sobre as glosas de *bens como insumos (insuficiência)* e *energia*, relacionados ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2008.

Em sessão realizada na data de 10 de dezembro de 2014, em decisão unânime, por entender haver a necessidade de maiores esclarecimentos quanto aos assuntos e procedimentos realizados pela fiscalização, a Turma, nos termos do voto do relator, solicitou a realização de diligência, que teve por objeto o seguinte:

Por este motivo entendo ser necessário que o presente processo seja baixado em diligencia para que a fiscalização intime a Recorrente:

a) para que esta apresente planilha acompanhada de notas fiscais e outros documentos que entender pertinentes que comprovem a operação de devolução de mercadorias alegada;

b) descreva os serviços de industrialização por encomenda relacionados as empresas LSI LOGÍSTICA LTDA., SÃO DOMINGOS INDÚSTRIA (SDI) E SERVIÇOS LTDA E COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS e sua relação com o seu processo produtivo, trazendo prova dos fatos alegados;

c) informe se as despesas com armazenagem estão relacionadas a produtos acabados;

Após o recebimento da resposta, deve a autoridade preparadora elaborar relatório circunstanciado, manifestando-se sobre as informações e documentos apresentados.

Deste relatório circunstanciado deve ser intimada a Recorrente para manifestação.

Após retornem os autos para continuidade do julgamento.

Após a realização de várias intimações para a entrega de documentos e novas análises, a conclusão da diligência veio ao processo às e-fls. 2721 e seguintes, esclarecendo que, verificando as operações de devolução de mercadorias, os serviços de industrialização por encomenda, bem como a armazenagem de produtos acabados, chegou-se a um valor de crédito de COFINS de R\$ 143.278,09, e de PIS de R\$ 31.106,43.

Intimada sobre a conclusão da diligência, a recorrente manifestou-se às e-fls. 4758 e seguintes, onde repisou os argumentos trazidos tanto em sua manifestação de inconformidade como em seu recurso voluntário.

Em 18/08/2014, a recorrente peticionou nos autos informando as desistência parcial do recurso, tendo em vista a inclusão e quitação parcial de débitos discutidos no presente processo, no que se refere aos créditos glosados a título de *bens como insumo (insuficiência) e energia*, do período compreendido de janeiro a dezembro de 2008.

Paço seguinte, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus - Relator

Pois bem. O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

I – Das Preliminares

Segundo o entendimento da recorrente o auto de infração lavrado contra si, objeto do presente processo, estaria eivado de nulidade consubstanciadas na impossibilidade de se utilizar a presunção como meio de prova das infrações, bem como ter havido supostamente inconsistências nos montantes apurados pela fiscalização.

Tais acontecimentos, inviabilizariam sua defesa, pois supostamente lhe transferiria o ônus da produção de provas, cerceando seu direito.

Não vislumbro as supostas nulidades apontadas pela recorrente.

O auto de infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, sendo certo, portanto, revelando-se hígido, perfeito, válido e eficaz.

Descabe a declaração de nulidade requerida pela recorrente, por cerceamento de seu direito de defesa, pois o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos que lhes foram imputados, indicando os dispositivos legais que amparam o lançamento e expõem de forma clara e precisa os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos tributários que levaram ao lançamento.

O que tange a alegação de utilização de presunção como meio de prova, o que daria ao auto de infração a qualidade de nulo, entendo que melhor sorte também não socorre a recorrente.

Como bem tratado no acórdão recorrido, a verificação por amostragem não foi usada com o fim de definir se havia crédito ou não. No caso em comento a amostragem foi utilizada pela fiscalização como forma de verificar a consistência dos registros, confrontando seus conteúdos com as notas fiscais apresentadas, para se ter uma visão das operações negociais praticadas pela recorrente.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, demonstração essa, ao meu ver, não alcançada pela recorrente.

Soma-se ao acima descrito, o fato de a recorrente, de forma robusta vertida em peças explicativas e juntadas de grande quantidade de documentos, ter combatido de forma apurada todas as imputações trazidas pelo auto de infração, o que demonstra de forma clara o exercício de seu direito de defesa.

Desta feita, rejeita-se as preliminares suscitadas no recurso voluntário.

II. – MÉRITO

II.1 – Verdade material - apresentação de documentos comprobatórios do crédito

Segundo o entendimento da recorrente, o princípio da verdade material não teria sido observado na decisão recorrida, tendo em vista a negativa de apresentação de documentos após a apresentação da impugnação.

Entendo que tal alegação não merece prosperar uma vez que, conforme podemos observar do caderno processual, após a decisão de primeira instância fora determinada diligência pelo E. CARF, oportunidade em que foi garantido à recorrente a juntada de outros documentos necessários para o deslinde da demanda, justamente, com o intuito de se chegar a verdade material ventilada pela recorrente.

Desta forma, entendo superado o presente tópico.

II.2 – Do conceito de insumos

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou

seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. 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.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao

conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer),

auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

II.3. Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

Nesse tópico a recorrente pugna pelo reconhecimento de valores relativos à aquisição de combustíveis para abastecimento de frota própria, utilizada para a distribuição dos de seus produtos, vendidos e entregues a seus clientes.

Pois bem. Analisando o contrato social da recorrente, podemos observar, dentre outros, o seguinte objeto social:

CLAUSULA TERCEIRA – DO OBJETO

O objeto da Sociedade será:

(a) *fabricar, acondicionar, distribuir, vender ou de outra forma negociar com produtos alimentícios de qualquer espécie, bem como refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas, dietéticas ou não, xaropes, concentrados, essências e extratos;*

(b) (...)

Como visto acima, dentre as atividades da recorrente, além da industrialização propriamente dita de produtos alimentícios, encontra-se também a atividade de distribuição de referidos produtos, vendidos ou revendidos a terceiros, distribuição essa feita por intermédio de frota própria.

A fiscalização, quando da glosa das despesas com o transporte próprio, afirmou se tratar de despesa incorrida no momento da atividade de distribuição, para a entrega das mercadorias vendidas aos cliente da recorrente.

Na descrição do objeto social da recorrente, consta como uma de suas atividades, a distribuição, o que, em tese, evidenciaria um serviço de transporte e entrega das mercadorias prestados aos compradores das mercadorias comercializadas.

Disciplina o art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

Desta forma, deve persistir a glosa dos créditos feitas pela fiscalização e mantidas na decisão da DRJ

II.4 – Devolução de vendas da Pepsico para ela mesma

Para a fiscalização, tese confirmada pela decisão de piso, nas operações de devolução de vendas havidas entre a recorrente e ela mesma, além das glosas terem sido efetuadas em operações que não se caracterizavam como devoluções de mercadorias, também não teria havido a tributação quando da saída das mercadorias do estabelecimento da recorrente.

Segundo a recorrente a glosa não poderia persistir, tendo em vista que seriam decorrência de vendas realizadas a destinatários certos e que no caso de recusa no recebimento por parte desses, não haveria a emissão de nota fiscal de devolução, o mesmo ocorrendo no caso de vendas sem destinatários certos.

Na resolução nº 3302-000.460, onde restou determinada diligência para os esclarecimentos de alguns pontos duvidosos da autuação e do acórdão de primeira instância, ventilou-se o fato de que seria possível, analisando os documentos juntados aos autos, que as notas fiscais indicadas pela recorrente seriam devoluções que claramente identificava o destinatário que recusou a mercadoria.

Pois bem. No decorrer da diligência, foi intimada a recorrente a promover a entrega de documentos que entendia elucidativos da questão, bem como a oportunidade de juntar tabelas que demonstrassem de forma clara as devoluções, o que de fato ocorreu.

Na conclusão da diligência (e-fls 2721 e seg.), restou evidenciado que, em que pese ter alegado se tratar de devolução, não conseguiu comprovar suas alegações.

Destaca-se os itens da Informação fiscal abaixo colacionados:

22) O arquivo da planilha apresentada pela Pepsico chamada de Conciliação Contábil X Livro Fiscal conata do DOC 8.

23) A empresa também apresentou os arquivos de notas fiscais nos moldes da IN 86 e foi verificado que o registro das Notas Fiscais neste arquivo digital segue o mesmo padrão de informação do livro fiscal de entrada, registrando o valor líquido sem considerar o valor do desconto. Isso ocorre porque a própria Nota Fiscal de entrada não contempla o valor do desconto, somente os valores das mercadorias de devoluções.

24) Dessa forma, a empresa contabiliza o valor da nota fiscal de devolução somado ao valor de desconto controlado pela própria Pepsico, sem que a contabilização fosse feita através de um documento fiscal hábil e idôneo.

25) Em outras palavras, essa divergência no valor de R\$ 5.045.097,94 proveniente da diferença entre R\$ 28.510.447,43 – R\$ 23.465.349,49, sendo o primeiro da contabilidade e o segundo dos livros fiscais, refere-se ao valor de desconto. A empresa alega que em sua contabilidade é registrado o valor total da Nota Fiscal de devolução adicionado o valor do desconto aplicado no momento da venda; enquanto no livro fiscal é registrado o valor líquido de vendas, ou seja, sem o desconto. Por isso, afirma que no DACON foi informado o valor de R\$ 28.510.447,23 apesar de os totais de notas fiscais serem de R\$ 23.465.349,49.

26) O grande problema nesse procedimento adotado pela empresa é comprovar que no momento da apuração do PIS/COFINS houve de fato a tributação do desconto e por conta disso o contribuinte se encontra no direito de se apropriar do crédito sobre o valor do desconto.

27) Pois a realidade dos fatos demonstra que não houve a tributação do desconto no momento da apuração dos PIS/COFINS e mesmo assim a empresa se apropriou do crédito desse desconto.

28) Dessa forma, no TIF 4 a empresa foi intima a DEMONSTRAR a apuração do PIS e da COFINS para os meses de junho e outubro de 2008. Para tanto deverá apresentar a memória de cálculo detalhada de preenchimento do DACON dos citados meses das Fichas 07 B e 17 B (fichas de receita). E também os arquivos da IN SRF 86/2001 ADE COFIS 25/2010.

29) Vale notar que a Base de Cálculo do PIS e da COFINS apurados pelo regime da não cumulatividade, conforme previsto no artigo 1º, §3º, inciso V, alínea “a”, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é a receita bruta assim entendida a receita de vendas menos vendas canceladas e descontos incondicionais. Portanto, não é correto a inclusão dos descontos na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

30) Para que o contribuinte comprove sua alegação, é necessário que demonstre a apuração nos moldes solicitados acima, de modo que se comprove que o erro cometido na apuração da receita bruta (ou seja, que o desconto concedido na venda foi tributado de PIS e COFINS) foi compensado com a

inclusão dos descontos nas devoluções e dessa forma tenha direito ao crédito de PIS e COFINS sobre o desconto no momento da devolução da mercadoria.

31) O contribuinte foi informado que caso não comprove as alegações feitas através da apresentação desses documentos no prazo estabelecido ensinará na glosa dos créditos solicitados.

32) Em 27/03/2017 a empresa apresentou resposta ao TIF 4 (DOC 6) informando qual foi o procedimento adotado por ela:

33) Procedimento correto: No momento da CONTABILIZAÇÃO DE VENDA e do preenchimento da DACON, deve ser informado na Ficha 7A e 17A de Receita de PIS e COFINS na coluna de Receita: o valor de Faturamento de Vendas e na coluna de Base de Cálculo: o valor da Receita menos os descontos incondicionais e outros estabelecidos pela legislação, pois dessa forma o desconto não deve ser tributado.

34) No caso da Pepsico, segundo informações da empresa, foi informado na coluna Receitas: o valor das mercadorias vendidas (receita bruta ou faturamento) descontado o valor de desconto. E na coluna de Base de Cálculo: foi informado o valor da mercadoria vendida somado o valor de desconto. Sendo o valor de desconto tributado pelo PIS e COFINS. (Informação prestada e não comprovada pela empresa)

35) No caso da Pepsico: No momento DA CONTABILIZAÇÃO DA DEVOLUÇÃO do preenchimento da DACON, no caso das devoluções foi informado na Linha 12 de Créditos, Fichas 6A e 16A na coluna de Créditos o valor de desconto que supostamente foi tributado pelo PIS e COFINS nas Fichas 07A e 17A. (Informação prestada e não comprovada pela empresa)

36) O procedimento correto é abater o desconto da base de cálculo do PIS/COFINS quando do preenchimento da DACON na coluna BASE DE CÁLCULO das Fichas 7A e 17ª coluna Base de Cálculo. No entanto o procedimento da empresa lhe proporcionou um abatimento do desconto no momento da apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS e da apropriação do crédito desse mesmo valor quando o informou nas Fichas 6A e 16ª na linha de créditos.

37) A empresa no mesmo documento alega que no momento da apuração do PIS e da COFINS o valor do desconto não foi abatido da base de cálculo do PIS e da COFINS. Mas a empresa apesar do extensivo prazo dessa diligência de mais de dois anos, não foi capaz de comprovar tal feito.

38) A empresa até apresenta em 24/04/2017 a IN SRF 86/2001 ADE COFIS 25/2001 e a Memória de Cálculo da DACON relativa às apurações de junho e outubro de 2008, mas nenhum desses documentos foram capazes de comprovar as alegações feitas pela empresa no documento apresentado em 27/03/2017, visto que não demonstram que no momento da apuração do PIS

e da COFINS o valor do desconto não foi abatido da base de cálculo do PIS e da COFINS.

39) Dessa forma, o valor da glosa de crédito de PIS e COFINS de R\$ 5.045.097,94 será mantido.

40) Também foi verificado que a empresa somente apresentou justificativa para a importância de R\$ 23.465.349,49 que segundo esclarecimentos da própria Pepsico, consiste no valor líquido das notas fiscais. Este valor é resultado do valor total de notas fiscais de R\$ 28.510.447,43 subtraído do valor de desconto de vendas.

41) Dessa forma, a empresa omite em informar um valor de R\$ 2.662.489,57 referente a diferença de R\$ 31.172.937,00 menos R\$ 28.510.447,43, o qual o contribuinte foi intimado a se manifestar no TIF 3 e TIF 4.

42) Conforme já relatado essa diferença é proveniente de um arquivo apresentado pela empresa em resposta ao TIF 2, chamado de Conciliação – Razão e Fiscal (DOC 8) no qual, demonstra que apesar de contabilizado o valor de R\$ 31.236.313,22, só foi possível demonstrar a contabilização através de documentos fiscais o valor de R\$ 28.510.447,43.

43) A não apresentação de resposta formal no prazo previsto ensejou também a manutenção da glosa do crédito de PIS e COFINS no valor de R\$ 2.662.489,57. Dessa forma o valor glosado referente à DEVOLUÇÃO DE VENDAS de R\$ 7.460.982,48 deverá permanecer da maneira que fora lavrado no Auto de Infração.

Assim, considerando as conclusões exaradas no resultado da diligência acima transcrito, entendo correta a manutenção da glosa das diferenças encontradas quando a item relacionado à devolução de vendas.

II.5 - Serviços Utilizados como Insumo – Industrialização por encomenda, Serviço de armazenagem; Serviço de atendimento ao cliente

Os serviços do presente tópico, a exemplo do item anterior, foram objeto de análise da diligência determinada em resolução, que determinou as seguintes providências:

Por este motivo entendo ser necessário que o presente processo seja baixado em diligência para que a fiscalização intime a Recorrente:

(...)

b) descreva os serviços de industrialização por encomenda relacionados as empresas LSI LOGÍSTICA LTDA., SÃO DOMINGOS INDÚSTRIA (SDI) E SERVIÇOS LTDA E COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS e sua relação com o seu processo produtivo, trazendo prova dos fatos alegados;

c) informe se as despesas com armazenagem estão relacionadas a produtos acabados;

(...)

A diligência foi realizada, sendo certo que durante o seu desenvolvimento a recorrente foi intimada para trazer ao processo os documentos necessários para a comprovação de que o objeto dos contratos eram de serviços de industrialização por encomenda, bem como aqueles que possivelmente comprovariam se a armazenagem contratada, relacionava-se com produtos acabados.

Segundo a Informação Fiscal que trouxe o resultado e conclusões da diligência solicitada em resolução, embora tenha trazido grande parte dos documentos solicitados, a recorrente não logrou êxito em demonstrar a existência de contratação de serviços de industrialização por encomenda, em grande parte deles.

Destaca-se as conclusões trazidas pelo resultado da diligência (e-fls. 2743/2744):

51) Analisando os documentos apresentados pela empresa em resposta ao TIF 2 (DOC 4 + DOC 4a + DOC 4b + DOC 4c), a saber, cópias digitalizadas de todas notas fiscais que compuseram a memória de cálculo constante do DOC 11 do processo 19515.722305/2012-46 e listagem em excel da apresentação dessas notas fiscais (DOC 10) a fiscalização chegou à seguinte conclusão em relação aos documentos apresentados:

- LSI LOGÍSTICA LTDA. Foram apresentadas 21 das 22 notas fiscais (DOC 4a) constantes na memória de cálculo do DOC 11.*
- SDI. Foram apresentadas 9 das 12 notas fiscais (DOC 4b) constantes da memória de cálculo do DOC 11.*
- COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS. Foi apresentada a única nota fiscal constante da memória de cálculo do DOC 11. No entanto essa nota fiscal (DOC 4c) corresponde ao pagamento de serviços de beneficiamento e armazenagem de milho in-natura, serviços que não dão direito a crédito de PIS/COFINS. Dessa forma, essa nota fiscal não será considerada para o cálculo a seguir.*

52) Dessa forma, essa diligência entendeu que os documentos apresentados pela empresa (DOC 4a + DOC 4b) apresentam características de industrialização por encomenda e serão consideradas para o cálculo de crédito de PIS e COFINS.

53) Portanto as notas fiscais apresentadas nesta fase que constaram na memória de cálculo constante do DOC 11 do processo 19515.722305/2012-46 serão aproveitadas como créditos para a empresa conforme consta no final deste capítulo:

Nota-se que a conclusão apontou a existência de contratos de prestação de serviços de industrialização por encomenda que, devidamente escorados por notas fiscais, geram direito ao crédito pleiteado pela recorrente. Outros, que não puderam ter a confirmação da prestação de serviço por meio das respectivas notas fiscais, foram desconsiderados e glosados, solução da qual comungo e entendo correta as conclusões.

No mesmo sentido foram realizadas as análises dos documentos quanto a contratação de armazenagem de produtos acabados.

Intimada a recorrente entregou os documentos requeridos pela autoridade fiscal que, analisando-os em conjunto (contratos e notas fiscais), chegou a conclusão de que somente a contratação da empresa GTECH – Transporte e Logística Ltda., destinava-se ao armazenamento de produtos acabados, motivo pelo qual deveria ser garantido o crédito pleiteado quanto a referido contrato.

Quanto aos demais contratos, restou esclarecido que destinavam-se ao armazenamento de produtos in natura, contratação essa que nos termos da legislação pertinente ao assunto, não dão direito ao crédito das contribuições utilizadas pela recorrente, motivo pelo qual deve persistir a glosa feita pela fiscalização.

Desta forma, entendo devam ser revertidas as glosas realizadas sobre os créditos das contribuições incidentes sobre as contratações de prestação de serviço de industrialização por encomenda com LSI LOGÍSTICA LTDA e São Domingos Indústria e Serviços Ltda, bem como a contratação de armazenagem de produto acabado havida com a GTECH – Transporte e Logística Ltda.

II.6 – Créditos extemporâneos

Foram glosados créditos extemporâneos lançados pela recorrente em sua DACON sob a rubrica “Outras operações com direito a crédito”.

Segunda a fiscalização, referidos créditos poderiam ser apurados e aproveitados pela recorrente, entretanto para tanto, levando em consideração o período em litígio (2008), deveria ter promovido a retificação de DACONs e DCTFs dos meses correspondentes.

A recorrente em seu recurso, aponta a desnecessidade de retificação requerida pela fiscalização, inexistindo qualquer vedação na legislação que impeça a escrituração dos créditos extemporâneos sem a retificação.

Os créditos dessa natureza tem a peculiaridade de terem sua origem em determinado mês (ou período de apuração) e serem adjudicados em mês ou meses subsequentes, portanto a destempo – ou de forma extemporânea.

Nesse sentido, a legislação própria da Contribuição ao PIS e da COFINS contém parágrafo 4º, artigo 3º, respectivamente, da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Lei 10.637/02), e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Lei 10.833/03), dispositivo que é cristalino no sentido de que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Aliás, o parágrafo 2º, artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (IN SRF 247/02), para a Contribuição ao PIS, e o parágrafo 2º, artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (IN SRF 404/04), para a COFINS, contém idêntica redação aos dispositivos legais antes citados, portanto no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) também está autorizada a prática pela Recorrente.

Tanto o crédito extemporâneo é autorizado, que na recentemente inaugurada Escrituração Fiscal Digital (EFD) de PIS e COFINS está previsto bloco específico para sua escrituração. Segundo o guia prático da escrituração fiscal digital, o bloco 1 serve para fins de: complemento da escrituração, controle de saldos de créditos e de retenções, operações extemporâneas e outras informações.

O próprio sítio da Receita Federal do Brasil na pergunta 60 da seção das perguntas frequentes do EFD admite ser possível requerer os créditos extemporâneos da seguinte forma:

Pergunta 60. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB no. 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

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

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

Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 73, de 2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº73,

DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Esse é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACTON e DCTF, a saber:

*CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACTON.
RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403. 003.078)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)

Como demonstrado no processo, a recorrente não promoveu a retificação das declarações acima mencionadas e, não comprovou por outros meios documentais a não utilização anterior dos créditos extemporâneos pleiteados.

Assim, entendo não assistir razão à Recorrente em relação aos créditos extemporâneos pleiteados.

II.7 – Aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício

Quanto a aplicação de juros Selic sobre os valores imputados a título de multa de ofício, referida matéria foi definitivamente solucionada pelo E. CARF com a edição da Súmula CARF nº 108, com o seguinte verbete:

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

Assim, não há como ser afastada, por esse Colegiado, a incidência da taxa Selic cobrada sobre a multa de ofício.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório sobre as contratações de prestação de serviço de industrialização por encomenda com LSI LOGÍSTICA LTDA e São Domingos Indústria e Serviços Ltda, sobre a contratação de armazenagem de produto acabado com a GTECH - Transporte e Logística Ltda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Processo nº 19515.722305/2012-46
Acórdão n.º **3302-006.572**

S3-C3T2
Fl. 24
