



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720217/2017-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.594 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente INGREDION BRASIL INGREDIENTES INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é extraído do repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, que pacificou o assunto.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes a créditos de pis/cofins sobre os fretes - cfop's 10.352 / 2.352 / 2.932 / 1.949, sobre fretes de materiais para laboratório; sobre serviço de armazenagem de mercadorias; sobre serviço de guarda e vigilância de mercadorias armazenadas, sobre serviço de análise e classificação do milho; sobre serviço de descarga; sobre serviço de pré limpeza; sobre apoio de mão de obra (carga e descarga); sobre serviço de secagem do produto; sobre os custos com materiais de embalagens; sobre serviços de tratamento de efluentes. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que concediam créditos sobre os serviços portuários.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo dos Autos de Infração, lavrados em 24/01/2017, para exigência das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativas aos períodos de apurações **31/01/2012 a 31/12/2012**, no valor total de **R\$ 12.955.340,08**, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até **01/2017**, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento das contribuições na sistemática não cumulativa motivada pela apropriação indevida de créditos. A infração foi enquadrada nos dispositivos legais constantes de e-fls. 722/723 e 730/731.

Especificamente acerca das Infrações, o Termo de Verificação Fiscal as detalha, conforme abaixo:

“I - GLOSA DE PARTE DOS VALORES DOS CRÉDITOS UTILIZADOS NO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS, RESULTANDO EM INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES

A - DOS FATOS

A1) A fiscalização teve início em 22/07/2015, com o recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal por via postal. Por este termo, o sujeito passivo foi instado a apresentar:

“1) Cópia autenticada (ou acompanhada do original para conferência) do Estatuto Social/Contrato Social, de todas as alterações contratuais e

consolidação do Estatuto Social/Contrato Social, que contemple o período de janeiro/2012 até a presente data.

2) Declaração do(s) representante(s) legal(is) do sujeito passivo, informando o último documento societário registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP.

3) Caso seja nomeado preposto para acompanhar a fiscalização, entregar Procuração específica para tanto, com poderes para representar o fiscalizado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, podendo, inclusive, assinar autos de infração. Lembramos que, neste caso, a procuração deverá ser outorgada por quem, pelo Estatuto Social/Contrato Social, tenha poderes para tanto e a firma de quem a subscreve deverá ser reconhecida em Cartório.”

Os documentos solicitados foram entregues à fiscalização em 13/08/2015.

A2) Nas datas abaixo, o sujeito passivo foi regularmente intimado a informar se havia ocorrido qualquer alteração em seus Contratos Sociais/Estatutos, desde o início da fiscalização até as datas das lavraturas dos referidos Termos de Intimação Fiscal:

Termo de Intimação Fiscal datado de 16/09/2015

Termo de Intimação Fiscal datado de 26/11/2015

Termo de Intimação Fiscal datado de 28/01/2016

Termo de Intimação Fiscal datado de 22/03/2016

Termo de Intimação Fiscal datado de 12/05/2016

A3) Em 23/03/2016, o sujeito passivo foi novamente intimado de forma pessoal, desta feita para:

*“1) Esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, bem como em meio digital (.xls) editável e pesquisável, conforme modelo abaixo, o valor de **R\$ 69.370.007,16** informado como **Serviços Utilizados como Insumos** na Ficha 16 A e B do DACON 2012;*

Mês da Emissão	Mês do Movimento	Código CFOP	Descrição CFOP	Número da Nota	Código NCM	Descrição da Mercadoria/Serviço	CNPJ do Contribuinte	CPF/CNPJ do Participante
----------------	------------------	-------------	----------------	----------------	------------	---------------------------------	----------------------	--------------------------

Valor Base de Cálculo Pis/Cofins

Informar se impetrou ações judiciais questionando a exigibilidade dos tributos e/ou contribuições objetos dessa ação fiscal, e em caso afirmativo, apresentar cópias das petições iniciais, recursos e decisões proferidas, bem como cópias atualizadas de certidões de objeto e pé de tais processos;

Informar se possui algum processo de consulta junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil acerca de interpretação da legislação tributária. Em caso afirmativo, especificar seu teor;

A apresentar declaração de que as informações prestadas refletem a realidade dos fatos e de que tem ciência dos crimes contra a ordem tributária. ”

*As **Planilhas 1 a 3**, elaboradas por esta fiscalização e parte integrante deste Termo evidenciam as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, decorrentes dos “Serviços Utilizados como Insumos”, informados nas Fichas 06A e 16A das DACON 2012 e totalizam R\$ 69.370.007,16.*

Em resposta datada de 12/07/2016, o sujeito passivo apresentou planilha em mídia digital (CD-ROM), devidamente validada pelo Sistema SVA, com geração do Código de Identificação Geral do Arquivo (Hash Code) = e5d8145f-1626a2c7-b52d0493-1e0b9375. Analisando o conteúdo da planilha apresentada, observamos que grande parte dos “Serviços Utilizados como Insumos Informados nas DACON”, possuíam os seguintes Códigos Fiscal de Operações e Prestações - CFOP:

CFOP - Descrição

1352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial = R\$ 2.812.627,10

1933 - Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN (do Estado) = R\$ 841.502,86

1949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (do Estado) = R\$ 17.512.843,11

2352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial = R\$ 40.675.366,22

2932 - Aquisição de serviço de transporte iniciado em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador = R\$ 69.573,42

2933 - Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN (de outros Estados) = R\$ 228.844,52

2949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (de outros Estados) = R\$ 776.371,37

Valor total dos CFOP acima relacionados = R\$ 62.917.128,60

Na coluna “Descrição da Mercadoria/Serviço”, a planilha apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 23/03/2016, especifica a natureza dos serviços prestados por terceiros e que geraram, no entender do sujeito passivo, direito a crédito do PIS e da COFINS.

Esta fiscalização, com o propósito de facilitar o entendimento das razões em que se baseou para proceder a exclusão destes valores das bases de cálculo informadas nas Fichas 06A e 16A da DACON mensais referente ao ano de 2012, elaborou as **Planilhas 06 a 12**, desmembradas por CFOP, com base na planilha original fornecida em resposta ao Termo de Intimação Fiscal e que fazem parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal. Para melhor compreensão, discorreremos a respeito do que foi informado nas colunas “Descrição da Mercadoria/Serviço”, bem como da natureza dos CFOP utilizados para classificar os valores informados nas DACON a título de “**Serviços Utilizados como Insumos**”:

CFOP1352 (Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial, no valor de R\$ 2.812.627,10)

Este CFOP alude a serviços de transportes cujos valores, para servirem como base de cálculo para a determinação dos créditos de PIS e COFINS, tem que se referir a despesas com transportes nas operações de vendas e para as quais existe linha específica na DACON (Linha 7 das Fichas 06A e 16A da DACON) que se destinam a esta finalidade, tudo em consonância com a legislação tributária desfiada no item “B - DO DIREITO ” abaixo.

Vale ressaltar, que o sujeito passivo, na Linha 7 (“**Despesas de Armazenagens e Fretes na Operação de Venda**”) das DACON de 2012 apresentadas, informou um valor anual de R\$ 65.132.984,45 (Planilha 5), fazendo crer que

os valores de serviços de transportes informados na linha 3 das mencionadas DACON (“**Serviços Utilizados como Insumos**”), se referem a transportes de outra natureza que não os relativos às operações de venda e, por esta razão, os créditos por eles gerados serão objeto de recusa por parte desta fiscalização.

CFOP 1933 (Aquisição de **serviço tributado pelo ISSQN** - do Estado, no valor de **R\$ 841.502,86**)

Pela informação constante na planilha apresentada pelo sujeito passivo, mais precisamente na coluna “**DESCRIÇÃO DA MERCADORIA/SERVIÇO**”, constata-se que a natureza do serviço é de guarda e vigilância. À luz dos dispositivos legais que regem esta matéria, não há previsão legal para o sujeito passivo se apropriar crédito das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS referentes aquisição de serviços de guarda e vigilância e, por esta razão, serão objeto de recusa por parte desta fiscalização.

CFOP 1949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada - do Estado, no valor de **R\$ 17.512.843,11**)

As despesas arroladas com o CFOP 1949, constantes da planilha entregue pelo sujeito passivo, não se enquadram em nenhuma das hipóteses de apropriação de créditos contidas na legislação tributária, concluindo-se, de plano, que os seguintes casos não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS:

- Transporte (pelas mesmas razões utilizadas para o CFOP 1352);

Guarda e Vigilância;

Limpeza;

Armazenagem (pelas mesmas razões utilizadas para o CFOP 1352);

Tratamento de Efluentes;

Recrutamento e Agenciamento;

Locação/Sublocação/Permissão de Uso (sem especificação da sua natureza do serviço prestado);

- Logística;

- Apoio de Mão de Obra;

- Transporte de Materiais e Equipamentos;

- Desembarço Aduaneiro;

- Serviço Portuário e Retroportuário.

CFOP 2352 (Aquisição de **Serviço de Transporte** por estabelecimento industrial, no valor de **R\$ 40.675.366,22**)

As razões para a exclusão desses valores da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, associados a este CFOP, são as mesmas empregadas para o CFOP 1352 acima expostas.

CFOP 2932 (Aquisição de **Serviço de Transporte** iniciado em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador, no valor de **R\$ 69.573,42**)

As razões para a exclusão desses valores da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, associados a este CFOP, são as mesmas empregadas para o CFOP 1352 acima expostas.

CFOP 2933 (Aquisição de Serviço Tributado pelo ISSQN - de Outros Estados, no valor de **R\$ 228.844,52**)

As despesas arroladas com o CFOP 2933, constantes da planilha entregue pelo sujeito passivo (Serviços de Guarda e Vigilância), não se enquadram em nenhuma das hipóteses de apropriação de créditos contidas na legislação tributária e, desta forma, não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

CFOP 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada - de outros Estados, no valor de **R\$ 776.371,37**)

As despesas arroladas com o CFOP 2949, constantes da planilha entregue pelo sujeito passivo, não se enquadram em nenhuma das hipóteses de apropriação de créditos contidas na legislação tributária, concluindo-se, de plano, que os seguintes casos não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS:

Locação/Sublocação/Permissão de Uso (sem especificação da sua natureza do serviço prestado);

Serviço Portuário e Retroportuário;

Apoio de Mão de Obra;

Assistência Técnica (sem especificação da sua natureza do serviço prestado).

Valor total dos CFOP acima relacionados = R\$ 62.917.128,60

As **Planilhas 13 e 14** demonstram analítica e sinteticamente estes valores.

B - DO DIREITO

Em primeiro lugar, convém transcrever os dispositivos legais relevantes para a melhor compreensão dos critérios e fundamentos legais utilizados por esta fiscalização em suas conclusões:

Lei n.º 10.637, de 2002

“Art. 3º

Lei n.º 10.833, de 2003

“Art. 3º (...)”.

“Art. 15 (...)”.

A legislação do PIS/PASEP e COFINS prevê que poderão ser descontados créditos em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, conforme previsto nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 (art. 3º, inciso II).

Como se depreende da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, é permitido a apropriação de créditos em relação a bens e **serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A Receita Federal do Brasil definiu, através da IN SRF n.º 404/04, o conceito de insumo para efeito do direito à apropriação de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, conforme reproduzimos abaixo:

“Art. 8º (...)”.

Desta maneira, em consonância com o disposto no art. 3º das Leis n.º 10.637 e n.º 10.833 e na IN SRF n.º 404/04, o direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS em relação aos bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos, será possível, se tais bens e serviços forem aplicados e/ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Por outro lado, a Solução de Divergência COSIT 15/2008 esclarece que é necessária a utilização direta do bem ou serviço na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, para que ocorra o direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS, conforme reproduzimos abaixo:

“Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão-somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado (...)” (grifos nossos)

Vale frisar, que não é todo bem ou serviço utilizado como insumo que gera direito a crédito das contribuições PIS e COFINS, mas apenas aqueles que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Destaca-se, ainda, que as disposições insertas nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 não são meramente exemplificativas e não podem ser interpretadas extensivamente com o fito de assegurar o direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS, visto que, a teor do disposto no art. 111, I, do CTN, as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente e restritivamente, não admitindo ampliação por analogia e tampouco exegese extensiva, como se visualiza abaixo:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

“Art. 111 (...).”

Por fim, cabe lembrar que o direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, são os permitidos nos incisos específicos do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e que estes constam, de forma analítica, nas Fichas 06A, 06B, 16A e 16B da DACON, em linhas específicas.

Diante do exposto, conclui-se que não há previsão legal para a apropriação créditos da contribuição para o PIS e para COFINS, referentes às despesas elencadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização (desmembradas por CFOP), às quais são devidamente fundamentadas na planilha apresentada pelo sujeito passivo em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 23/03/2016.

C - DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO

Em face disto, os valores abaixo discriminados serão excluídos da base de cálculo dos créditos de PIS e da COFINS no ano de 2012.

Valores mensais das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS indevidas

Mês/Ano	Valores em R\$
jan/12	6.523.448,35
fev/12	4.560.376,51
mar/12	3.865.963,49
abr/12	3.490.154,22
mai/12	3.792.418,05
jun/12	5.138.202,96
jul/12	5.123.972,22
ago/12	7.632.024,94
set/12	5.206.231,31
out/12	4.634.921,13
nov/12	5.788.687,58
dez/12	7.160.727,84
Total	62.917.128,60

Demonstrativo de Cálculo dos Créditos PIS/COFINS a Glosar				
Mês/Crédito	Fichas DACON	Base de Cálculo dos Créditos Mensais sujeitos à Glosa	Valor dos Créditos de PIS sujeitos à Glosa	Valor dos Créditos de COFINS sujeitos à Glosa
		A	1,65% x A	7,6% x A
01/2012	06A/16A	6.523.448,35	107.636,90	495.782,07
02/2012	06A/16A	4.560.376,51	75.246,21	346.588,61
03/2012	06A/16A	3.865.963,49	63.788,40	293.813,23
04/2012	06A/16A	3.490.154,22	57.587,54	265.251,72
05/2012	06A/16A	3.792.418,05	62.574,90	288.223,77
06/2012	06A/16A	5.138.202,96	84.780,35	390.503,42
07/2012	06A/16A	5.123.972,22	84.545,54	389.421,89
08/2012	06A/16A	7.632.024,94	125.928,41	580.033,90
09/2012	06A/16A	5.206.231,31	85.902,82	395.673,58
10/2012	06A/16A	4.634.921,13	76.476,20	352.254,01
11/2012	06A/16A	5.788.687,58	95.513,35	439.940,26
12/2012	06A/16A	7.160.727,84	118.152,01	544.215,32
Totais Anuais		62.917.128,60	1.038.132,62	4.781.701,77

D - DO ENQUADRAMENTO LEGAL

A legislação estabelece ainda, que será realizado lançamento de ofício por glosa de créditos, quando constatado que o sujeito passivo constituiu créditos do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS em desacordo com os preceitos legais.

- PIS/PASEP:

Insuficiência de recolhimento - Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02.

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

Créditos de PIS/Pasep constituídos indevidamente:

Art. 9º do Decreto nº 70235/72, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 11.941/09.

Art. 3º da Lei n.º 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei n.º 10.684/03, pelo art. 37 da Lei n.º 10.865/04, pelo art. 16 da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 3º da Lei n.º 10.996/04, pelo art. 45 da Lei n.º 11.196/05, pelo art. 3º da Lei n.º 11.307/06, pelo art. 17 da Lei n.º 11.488/07, pelo art. 4º da Lei n.º 11.787/08, pelo art. 14 da Lei n.º 11.727/08, pelo art. 24 da Lei n.º 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei n.º 11.945/09.

- COFINS:

Insuficiência de recolhimento - COFINS não cumulativa:

Art. 1º da Lei Complementar n.º 70/1991; art. 5º da Lei n.º 10.833/03.

Art. 1º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei n.º 10.945/09.

Art. 3º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04, pelo art. 5º da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 21 da Lei n.º 11.051/04, pelo art. 43 da Lei n.º 11.196/05, pelo art. 4º da Lei n.º 11.307/06, pelo art. 18 da Lei n.º 11.488/07, pelo art. 5º da Lei n.º 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei n.º 11.727/08, pelo art. 25 da Lei n.º 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei n.º 11.945/09.

Créditos de COFINS constituídos indevidamente:

Art. 3º da Lei n.º 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04, pelo art. 5º da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 21 da Lei n.º 11.051/04, pelo art. 43 da Lei n.º 11.196/05, pelo art. 4º da Lei n.º 11.307/06, pelo art. 18 da Lei n.º 11.488/07, pelo art. 5º da Lei n.º 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei n.º 11.727/08, pelo art. 25 da Lei n.º 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei n.º 11.945/09.

E - DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Anexamos ao **Processo Administrativo Fiscal (PAF) n.º 10314.720217/2017-14** (ao qual o sujeito passivo tem acesso irrestrito), além dos Termos emitidos no decorrer do procedimento fiscal e as respostas do sujeito passivo referentes aos tributos tratados neste Auto de Infração e seus demonstrativos, o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (TEC).

As **Planilhas 1 a 3 e 5 a 17** produzidas por esta fiscalização e que demonstram os valores sujeito à tributação estão contidas no PAF acima mencionado.

F - DO ENCERRAMENTO

Encerramos, **PARCIALMENTE**, nesta data, o procedimento fiscal, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS/PASEP e à COFINS, do ano-calendário 2012, sendo constatadas as irregularidades descritas no presente Termo de Verificação Fiscal e evidenciados nas **Planilhas 1 a 3 e 5 a 17**, que fazem parte integrante do presente Termo.

As **Planilhas 1 a 3 e 5 a 17** serão entregues ao sujeito passivo em mídia digital (CR-DVD), com **Código de Identificação Geral do Arquivo - HASEH CODE n.º c12458af-e5707f29-abd2767b-5995cda5**, juntamente com 02 (duas) vias do **Recibo de Entrega de Arquivos Digitais**, o presente **Termo de Verificação Fiscal**, o **Auto de Infração e seus demonstrativos**, o **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (TEC)**.

*Fica o sujeito passivo **INTIMADO** a devolver, no endereço abaixo discriminado, uma das vias do **Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, devidamente assinado por pessoa legalmente habilitada:***

(...).

A presente fiscalização se ateve exclusivamente aos fatos relatados neste termo e foi realizada com base nos elementos apresentados pelo sujeito passivo, abrangendo apenas o ano calendário de 2012, motivo pelo qual fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional, em razão de fato ou circunstância não conhecida nesta oportunidade, realizar novos exames, inclusive, quanto àqueles cumpridos no presente procedimento fiscal, que ora se encerra de forma parcial.

São devolvidos ao contribuinte/preposto, nesta oportunidade, todos os originais de livros contábeis e fiscais, notas fiscais, faturas, recibos, comprovantes de pagamento, contratos, arquivos em meio magnético e demais elementos relativos ao ano calendário de 2012 apresentados pelo mesmo no curso do presente procedimento de fiscalização, no estado em que foram recebidos.

E, para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Termo em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinadas por mim, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência do sujeito passivo se dará por um dos ritos do art. 23 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pelos artigos 67 da Lei n.º 9.532/97 e 113 da Lei n.º 11.196/05. ” (destaques do original)

A interessada foi cientificada dos autos de infração, por via postal, em **26/01/2017**.

Inconformada, a contribuinte apresentou, em **24/02/2017**, impugnação, acompanhada de documentos, conforme Termo de solicitação de juntada no e-processo.

Preliminarmente, alega a tempestividade da impugnação ofertada em **24/02/2017**, diante da ciência dos lançamentos em **26/01/2017** (quinta-feira) e do encerramento do prazo legal de trinta dias da ciência da autuação dado em **27/02/2017** (segunda-feira).

Ainda em preliminar, requer a nulidade do feito, face ausência de motivação das glosas.

Destaca que o ato administrativo para ser válido e eficaz reclama requisitos fundamentais, como ser praticado por agente capaz, na forma prescrita ou não defesa em lei, e conter objeto lícito, tal qual delimitado pela legislação, sob pena de nulidade.

Acusa que, no presente caso, a autoridade fiscalizadora ao apontar as glosas realizadas nos créditos aproveitados pela Impugnante em discussão, menciona que:

“Vale ressaltar, que o sujeito passivo, na Linha 7 (“Despesas de Armazenagens e Fretes na Operação de Venda”) das DACON de 2012 apresentadas, informou em valor anual de R\$ 65.132.984,45 (Planilha 5), fazendo crer que os valores de serviços de transportes informados na Linha 3 das mencionadas DACON (“Serviços Utilizados como Insumos”), se referem a transportes de outra natureza que não os relativos às operações de venda e, por esta razão, os créditos por eles gerados serão objetos de recusa por parte desta fiscalização” (grifamos).

Entende, no que diz respeito a “Serviços Utilizados como Insumos”, que não pode a fiscalização glosar créditos da contribuinte, sob a “rasa” fundamentação de ter feito crer, baseando-se em simples “Descrição da Mercadoria/Serviço”.

E continua, em suas palavras:

“No mínimo, o Fiscal deveria fazer uma avaliação mais apurada dos créditos que entende ser indevidos, efetuar uma análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

A Fiscalização, quando realiza glosa de créditos fiscais de qualquer contribuinte, deve provar que as referidas despesas registradas na base de créditos são indevidas.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF decidiu:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO

(...)

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Tirando aqueles créditos que, pela simples descrição contábil do bem ou serviço em contraposição ao objeto social da empresa, se mostram gritantemente devidos e, ainda, em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos de contribuições sociais, é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova. (Grifou-se)

(CARF - Recurso Voluntário n.º 10880.723059/2013-98, Acórdão 3402-003.817 - Sessão de 26/01/2017)

Quando da fundamentação legal da suposta infração cometida, o Sr. Fiscal tem que apontar a real motivação que comprove que o contribuinte tenha infringido a legislação tributária, para o caso concreto, além de justificar e comprovar que os produtos/serviços utilizados como insumos não fazem parte do processo produtivo dele.

Ocorre que nos autos não constam documentos que indiquem a motivação fiscal para não reconhecer os bens/serviços utilizados como insumos da produção.

Observa-se que no Termo de Verificação Fiscal não há qualquer prova de que as rubricas registradas contabilmente são indevidas.

A Impugnada teve como base apenas uma planilha apresentada pela Impugnante e descrição contábil/fiscal da Mercadoria/Serviço utilizada, para chegar ao equivocado entendimento de que alguns serviços não gerariam direito a créditos de PIS e COFINS.

Porém, frisa-se, não existe qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte. E mais, as glosas referentes aos CFOPs 1933 e 2933 foram assim fundamentadas: aquisição de serviço tributado pelo ISSQN

“As despesas arroladas com o CFOP 2933, constantes da planilha entregue pelo sujeito passivo (Serviços de Guarda e Vigilância), não se enquadram em nenhuma das hipóteses de apropriação de créditos contidas na legislação tributária e, desta forma, não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.”

Isso demonstra, mais uma vez, a insuficiência de motivação e fundamentação da Impugnada, uma vez que não há qualquer óbice ao creditamento de PIS e COFINS decorrentes de aquisições de serviços tributados pelo ISSQN.

Deste modo, a Impugnante carece de elementos capazes e suficientes para precisar a real motivação do não reconhecimento dos créditos pleiteados, e conseqüentemente, poder exercer seu direito de defesa em sua plenitude.

Assim, claro está que este procedimento adotado trata-se de vício que acarreta em nulidade o Auto de Infração, uma vez que se deixou de observar seus requisitos essenciais para seu sustento, como previsto no art. 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72:

(...).

Outrossim, a Lei n.º 9.784/99 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, traz em seu artigo 50 a obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos, o que evidencia ainda mais a nulidade do auto de infração. Veja-se:

(...).

Ora nobre julgador, a autoridade fazendária deve cumprir o seu dever de arrecadar e fiscalizar os contribuintes, em prol do bem comum, uma vez que o Estado tem isto como premissa. No entanto, seus atos devem revestir-se de todas as formalidades impostas pela legislação, já que está adstrito às mesmas.

*O elemento motivação legal é essencial para dar força ao ato administrativo combatido, e sua incorreta aplicação, ou até mesmo a sua omissão como no presente caso é fator de **nulidade absoluta** da ação fiscal.*

Não resta dúvida, portanto, quanto à nulidade do presente Auto de Infração, por violação à norma inserida no artigo 5º, LV, da CF/88, ou seja, afronta à Garantia Constitucional da Ampla Defesa, bem como pela ilegalidade perpetrada em face da Impugnada, em razão da falta de motivação e fundamentação das glosas das contribuições e também por não existir nos autos qualquer prova que comprove o alegado pela Impugnada.

O agente fiscal, em manifesto vício formal, subtraiu da Impugnante os elementos identificadores do objeto da obrigação tributária, e, por conseqüente, o privou das informações indispensáveis ao regular e amplo exercício de sua defesa, fato este que, por si só, importa a nulidade do despacho decisório em voga, à luz do art. 59, inciso II do Decreto no 70.235/75 e art. 50 da Lei n.º 9.784/99.

Desta forma, não pairam dúvidas que diante do fato do procedimento fiscal não ter sido revestido de todas as formalidades legais, deverá ser declarado nulo e, por conseqüência, ser reconhecido o direito da empresa aos créditos de PIS e COFINS.” (destaques do original)

Na seqüência, faz um breve resumo dos fatos, esclarecendo seu objeto social (moagem de milho, mandioca e outros vegetais apropriados, para fabricação de amidos, féculas, glicoses, dextrinas, maltodextrinas, óleos e outras substâncias similares).

Reconhece que a glosa dos créditos se deu “em decorrência de suas atividades, tais como: créditos sobre aquisição de serviços de transportes, armazenagem, aquisição de serviços ligados à produção, locação, dentre outros”.

Diz ter contribuído com a fiscalização fornecendo todos os documentos solicitados, “que demonstravam a origem dos créditos glosados”, mas sem êxito, pois a fiscalização

“entendeu que tais despesas não constituem insumos na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens”, o que julga não merece prosperar.

No mérito, traz à discussão o conceito de insumo, discorrendo sobre o direito ao crédito pelo princípio da não cumulatividade, com base no art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003; na IN SRF n.º 404, de 2004 (art. 8º); na Lei n.º 11.116, de 2005 (art. 16); e na Constituição Federal de 1988 (art. 195, §12).

Diz que a sistemática da não cumulatividade visa evitar o efeito "*cascata*" da tributação de impostos e contribuições. E, no caso das contribuições em exame (PIS/COFINS), estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre o processo produtivo e a comercialização, respectivamente.

Alega ter ocorrido uma evolução histórica no conceito administrativo de insumo, sendo que, conforme jurisprudência do CARF, tal conceito se mostrou ampliado, como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizados.

Acusa que, ao pretender estender ao PIS e COFINS o conceito de insumo utilizado para fins de IPI, infringe-se a estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do Código Tributário Nacional, por distorção do próprio conceito insumo.

Julga certo que, no caso de empresa industrial, o crédito de PIS/COFINS não se limita aos insumos empregados diretamente na produção ou àqueles descritos na legislação de regência, concluindo que todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridos na produção e venda do produto, apurados na forma prevista nos artigos 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de desconto da apuração mensal ou até mesmo de ressarcimento.

Assim, alega que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável aos custos e despesas da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, pois, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Do contrário, entende pela aplicação de um conceito próprio de insumo, mais amplo do que o aplicado ao IPI e mais restrito do que aquele da legislação do IRPJ, nos termos da jurisprudência do CARF.

Cita doutrina e jurisprudência.

Passa a discorrer sobre as glosas efetuadas, relativas a serviços utilizados como insumos (Fichas 06A e 16A da DACON).

III.3.1. FRETES

A. DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS SOBRE OS FRETES - CFOP'S 1.352/2.352; 2.932 E 1.949

Reportando-se às despesas informadas na Linha 03 da DACON, diz que o motivo da glosa se deu face entendimento fiscal de que os valores de fretes não lançados na Linha 07 da DACON não dariam direito ao crédito.

Salienta que os valores glosados se reportam a Fretes (transportes) referentes às Aquisições de Insumos para Produção.

Destaca que da própria planilha utilizada pela fiscalização (Coluna "Descrição Mercadoria/Serviço") apreende-se os principais produtos adquiridos pela impugnante (principais insumos, tais como milho, açúcar, sal, dentre outros), sendo que *“a maior parte do valor glosado a título de fretes referem-se exatamente as aquisições de mercadorias utilizadas como insumo no processo industrial da Impugnante”*.

Diz que a definição se um produto ou serviço confere direito a crédito não é a Linha da DACON, na qual os valores foram lançados, mas sim a natureza da despesa e o enquadramento conforme legislação de regência.

Colaciona planilhas elucidativas, das quais é possível observar que as mercadorias transportadas se referem a insumos utilizados na produção; bem como apresenta, como prova do alegado, os Conhecimentos de Transporte referenciados nas planilhas e as respectivas notas fiscais dos insumos transportados, bem como outras notas que comprovam os fretes de insumos autuados (Doc. 03 e 04).

Contrapõe-se à justificativa fiscal de que somente os fretes nas operações de venda dão direito ao crédito, pois entende que *“os fretes relativos a aquisições de insumos para industrialização com posterior comercialização também são passíveis de creditamento”*.

Cita jurisprudência e faz referência ao menu Ajuda da DACON - Ficha 06A/16A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep e COFINS - Aquisições no Mercado Interno Regime Não cumulativo, que descreveria a possibilidade de utilização dos créditos referentes a essa despesa, como abaixo transcrito:

“Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”. (grifamos)

E continua, em suas palavras:

“Observa-se que na Linha 7, conforme Ajuda da DACON, devem ser lançados os valores de fretes pagos nas operações de vendas.

Dessa forma, quando os montantes despendidos são relacionados a compras de insumos, os valores dos fretes devem ser lançados em qual linha?

Como já citado anteriormente, o que dá direito a crédito do PIS e da COFINS não é a Linha da DACON em que os valores são lançados e sim a natureza da despesa e o enquadramento legal.

Os fretes ora tratados referem-se a compras de insumos pela Impugnante, o que evidencia a essencialidade desse transporte, pois garante que a empresa receba os produtos adquiridos, que serão utilizados em seu processo produtivo.

O “serviço de transporte” é contratado tanto nas operações de compras (insumos para industrialização) como nas operações de venda (produto industrializado).

No primeiro, os fretes são considerados insumos e integram o valor das mercadorias registradas nos estoques e no outro têm natureza de despesas comerciais.

Para as duas situações a legislação prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, como pode ser verificado nos incisos II e IX, do art. 3º, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

Em relação ao frete compra (glosado), tem-se que as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, em seus arts. 3.º, II, dispõem que a pessoa jurídica poderá apropriar créditos na aquisição de 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.

Dessa forma, os fretes de compra/aquisições de insumos enquadram-se no referido diploma legal, devendo ser considerados no montante da base de cálculo do PIS/COFINS.

Ademais, descabe a alegação do fisco de que:

“[...] serviços de transportes informados na Linha 3 das mencionadas DACON (“Serviços Utilizados como Insumos”), se referem a transportes de outra natureza que não os relacionados às operações de venda e, por esta razão, os créditos por eles gerados serão objeto de recusa por parte desta fiscalização.”

Isso, pois, na composição dos valores lançados na linha 3 da DACON (Fichas 6A/16A), temos em grande parte valores de fretes contratados pela Impugnante em sua operação de compra de insumos.

Ainda neste tema, apresentamos a Solução de Consulta n.º 210, de 25 de junho de 2009:

*“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO. COMBUSTÍVEIS. FRETE. ARMAZENAGEM.*

*Geram direito a créditos a serem descontados da Cofins as despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Também geram direito a créditos as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que tais partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente. Não geram direito a créditos dispêndios com equipamentos utilizados na comercialização do produto, inclusive com a manutenção destes. **Geram direito a créditos** da Cofins apurada em regime não cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e **os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos.** O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Cofins. Não geram direito a créditos da Cofins apuradas em regime não cumulativo os dispêndios com as atividades de transporte do produto acabado das fábricas para os centros de distribuição ou entre quaisquer estabelecimentos, dado que de nenhuma maneira correspondem à previsão legal de desconto de créditos com base no valor do frete na operação de venda. Tampouco há direito a crédito relativamente aos custos relativos a combustíveis e lubrificantes, reparos e despesas de manutenção, inclusive materiais e peças de reposição empregados, no que toca ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos industriais e centros distribuidores e entre estes e os clientes, bem como no*

transporte próprio, típico custo indireto, entre fornecedores e seus estabelecimentos, uma vez que nessas hipóteses não há que se falar que tais dispêndios compõem o custo de aquisição de seus insumos, tampouco que são insumos, ie, diretamente empregados no processo de industrialização dos bens.” (grifamos)

Desta forma, não pairam dúvidas sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS quando relacionados a aquisição de insumos para industrialização.

Diante do exposto, pugna-se pelo reconhecimento do direito da Impugnante de apropriar créditos de PIS e COFINS sobre as despesas de fretes lançados na linha 03 do DACON, glosado pela fiscalização, requerendo que seja afastada qualquer interpretação restritiva adotada pela fiscalização.”

A.1. FRETES DE MATERIAIS PARA LABORATÓRIO

Alega que as despesas com fretes de produtos para serem utilizados no laboratório da Impugnante também geram direito a crédito, pelas mesmas razões e fundamentos já evidenciados, porque, no seu entender, tais materiais são insumos, “*pois necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte*”.

Diz que os testes laboratoriais são fundamentais para a consecução de suas atividades. Aponta jurisprudência do CARF, segundo a qual: (i) geram direito a crédito a aquisição de bens e serviços laboratoriais e microbiológico, fertilizantes, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos em geral como sulfatos, ácidos, reagentes, enzimas, entre outros; e (ii) a legitimidade do crédito relaciona ao frete da aquisição destes insumos, justamente o caso em debate.

Apresenta notas fiscais e conhecimentos de transporte em comprovação dos custos com o frete na aquisição desses produtos (doc. 05).

111.3.2. SERVIÇOS TOMADOS - CFOP'S 1.933/2.933 E 1.949/2.949

Diz ter englobado referidos CFOP dada a similaridade dos fundamentos jurídicos que justificam os créditos tomados pela Impugnante, exceto em relação ao serviço de transporte, que foi tratado em tópico específico.

Acusa que para a glosa o Fiscal levou em consideração apenas a descrição contábil/fiscal, sendo os créditos relacionados a diversas aquisições de serviços ligados diretamente à obtenção do produto final vendido com incidência das contribuições.

Reitera que a fiscalização deveria ter feito uma avaliação mais apurada dos créditos tidos por indevidos. E que, sem sequer verificar as efetivas operações e a documentação comprobatória, motivou as glosas dos CFOP 1.949 e 2.949 pelo simples fato de as despesas não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de apropriação de crédito; e a glosa dos CFOP 1.933 e 2.933 por se tratar de serviço de guarda e vigilância.

Argumenta que, dentre os créditos glosados, tem-se, por exemplo, serviços de armazenagem, cujo crédito é previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03. Acrescenta que a própria Solução de Consulta nº 210, de 2009, referida anteriormente, reconhece o direito ao crédito na armazenagem.

E, acerca dos serviços de guarda e vigilância, alega se tratar de guarda e vigilância de mercadorias armazenadas, pois comprava o milho das fornecedoras COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASTROLANDA e BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL e o deixava armazenado nas próprias cooperativas até a efetiva transferência para o seu estabelecimento, pagando durante a armazenagem nas cooperativas valores referentes a serviço de guarda e vigilância, conforme notas fiscais anexas (doc. 06), o que evidencia o direito ao crédito.

Diz que a jurisprudência do CARF é uníssona no entendimento de que os serviços de armazenagem geram direito a crédito, mesmo os serviços de armazenagem para

exportação, inclusive os serviços vinculados ao desembaraço aduaneiro e serviços portuários e retroportuários, como carregamento e descarga. Colaciona as ementas.

Aponta, ainda, outros valores referentes a serviços corretamente creditados pela Impugnante, tais como os Serviços Portuários, Serviço de Análise e Classificação do Milho, Descarga, Pré Limpeza e Secagem do produto, pois todos são essenciais ao processo de produção da empresa.

Diz que os serviços de análises, classificação, limpeza, logística, apoio de mão de obra (carga e descarga) etc, ainda que não intrinsecamente agregados ao bem produzido pela Impugnante, compõem seu processo de produção.

Justifica-se, esclarecendo que a falta de análise técnica dos insumos adquiridos e a errônea classificação do milho, por exemplo, comprometem a qualidade do produto final.

Apresenta documentação comprobatória dos serviços de armazenagem (doc. 07 e 08) e planilhas exemplificativas com a seguinte “Descrição Mercadoria/Serviço”: serviço portuário/ferroportuário (CFOP 1.949 e 2.949); serviço transp. materiais/equipamentos (CFOP 1.949); serviço apoio mão de obra (CFOP 1.949); e serviço guarda e vigilância BEM/PESS (CFOP 1.949 e 1.933).

Alerta que essa nomenclatura é utilizada para efeito de sistema informatizado (contabilidade/custos/financeiro), não servindo como base para análise e glosa fiscal. E que apesar da nomenclatura utilizada na planilha, as notas colacionadas referem-se à contratação de Serviço de Armazenagem de Mercadorias, Serviços Portuários, Serviço de Análise e Classificação do Milho, Descarga, Pré Limpeza e Secagem do produto, ou seja, serviços essenciais ao processo industrial da Impugnante, que integram o custo de produção.

Por tais razões requer o imediato cancelamento do Auto de Infração e, conseqüentemente, o reconhecimento do direito creditório da Impugnante sobre os valores glosados pelo Fisco.

III.3.3. MATERIAIS DE EMBALAGENS

Afirma que os materiais de embalagem são necessários à preservação do produto e da carga, enquadrando-se no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, de acordo com a tese aqui defendida (insumo é tudo aquilo que for necessário ao processo produtivo da empresa).

Reitera a análise superficial da fiscalização, bem como a utilização do conceito de insumo ultrapassado, dizendo que os materiais de embalagem (*pallet* de madeira, papelão, sacos, baldes, fio poliéster, filme stretch, lacres, entre outros) são todos utilizados como insumo no seu processo produtivo.

Acusa que “*mesmo que se aplicasse ao caso em comento o conceito de insumo relativo ao IPI, os valores referentes as aquisições de embalagens seriam passíveis de creditamento*”, pois pela própria definição de embalagens já se verifica a essencialidade desses produtos ao processo industrial da empresa.

Diz que as embalagens visam acondicionar as mercadorias armazenadas e transportadas, a fim de evitar avarias, como o contato prolongado com o solo, mofo (bolor), evitar exposição do produto ao contato com sujeitas, impedindo a perda de sua aptidão para o consumo, ou seja, mantendo a integridade do produto acondicionado.

Alega que tanto os insumos como os produtos acabados devem ser acondicionados/armazenados de acordo com as regras do Ministério da Agricultura, sendo obrigatória a utilização de embalagens.

Cita jurisprudência do CARF e requer a legitimidade da apropriação dos créditos sobre embalagens.

III.3.4. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES

Afirma que tanto o serviço de tratamento de afluentes como de efluentes são direito a crédito, pois os dispêndios incorridos para remover ou tratar os resíduos compõem o custo de produção, enquadrando-se “no inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”.

Discorre sobre a demanda da globalização e da preocupação com o meio ambiente, referindo-se às Leis nº 9.605/1998 e nº 9.509/1997 (do Estado de São Paulo) e ao Decreto nº 8.468/1976, bem como ao CONAMA (Conselho Nacional do Meio Ambiente), dizendo que os licenciamentos da CETESB e IBAMA só são emitidos para as empresas que atendem às legislações ambientais.

Alega que a atividade exercida pela Impugnante enseja o uso de água potável em seu processo produtivo, efetuando a captação de água e procedendo com o adequado tratamento posteriormente à utilização, a fim de permitir o descarte da água com a pureza definida pela legislação ambiental, não restam dúvidas que esses serviços de tratamento de efluentes integram o custo da produção, porque são absolutamente necessários, inclusive para o regular cumprimento de normas ambientais.

E que, de acordo com seu entendimento, o crédito em debate não se restringe apenas aos custos de tratamento da água que ingressa na indústria, mas de todos os custos de tratamento da água impostos pela legislação estadual, diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Saúde e pelas práticas de governança interna da Impugnante.

Reconhece que os gastos dos itens adquiridos para essa finalidade não são aplicados ou consumidos na obtenção dos produtos industrializados da Impugnante, porém afirma que efetivamente compõem o custo de produção, não sendo relevante se o custo é causa ou efeito da atividade fabril, sendo importante apenas que seja vinculado e intrínseco a ela, conforme entendimento do CARF.

Cita jurisprudência do CARF e da CSRF acolhendo os dispêndios com tratamento de efluentes como custo da produção.

Apresenta notas fiscais em comprovação das operações indicadas na planilha anexa sob código CFOP 1.949 (doc. 07 e 08), requerendo o afastamento da interpretação restritiva e a reversão da glosa fiscal.

IV. VERDADE MATERIAL

Aponta que o processo administrativo fiscal deve ser pautado com base na verdade material.

E que, no caso em questão, “a Impugnante, intimada para fornecer os documentos que embasaram a fiscalização, forneceu todas as informações solicitadas necessárias para a confecção valorativa da questão”.

Entende que a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Acusa que o agente fiscal não teve dúvidas ao glosar as despesas oriundas dos serviços adquiridos, sem verificar se efetivamente tais itens eram utilizados para cumprir com o objeto social da empresa.

Cita doutrina acerca do princípio da verdade material.

Conclui que “sendo possível a apuração da verdade concreta pelos documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo que estes não sejam os desejáveis em consonância estrita com a lei tributária, e vislumbrando-se o correto recolhimento dos tributos aplicáveis, não teria sentido a atividade fiscalizatória efetuar outra conclusão que não aquelas específicas para o caso por ela analisado”.

Diz que o princípio da verdade material determina à autoridade fiscal o dever de busca da verdade. E que o processo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e da constituição do crédito tributário, cabendo ao julgador buscar de forma exaustiva a realidade dos fatos de modo a não prejudicar o direito da contribuinte, procedendo a análise do processo com todas as informações e documentos que nele constam.

E que, de acordo com seu entendimento, o crédito em debate não se restringe apenas aos custos de tratamento da água que ingressa na indústria, mas de todos os custos de tratamento da água impostos pela legislação estadual, diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Saúde e pelas práticas de governança interna da Impugnante.

Reconhece que os gastos dos itens adquiridos para essa finalidade não são aplicados ou consumidos na obtenção dos produtos industrializados da Impugnante, porém afirma que efetivamente compõem o custo de produção, não sendo relevante se o custo é causa ou efeito da atividade fabril, sendo importante apenas que seja vinculado e intrínseco a ela, conforme entendimento do CARF.

Cita jurisprudência do CARF e da CSRF acolhendo os dispêndios com tratamento de efluentes como custo da produção.

Apresenta notas fiscais em comprovação das operações indicadas na planilha anexa sob código CFOP 1.949 (doc. 07 e 08), requerendo o afastamento da interpretação restritiva e a reversão da glosa fiscal.

IV. VERDADE MATERIAL

Aponta que o processo administrativo fiscal deve ser pautado com base na verdade material.

E que, no caso em questão, *“a Impugnante, intimada para fornecer os documentos que embasaram a fiscalização, forneceu todas as informações solicitadas necessárias para a confecção valorativa da questão”*.

Entende que a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Acusa que o agente fiscal não teve dúvidas ao glosar as despesas oriundas dos serviços adquiridos, sem verificar se efetivamente tais itens eram utilizados para cumprir com o objeto social da empresa.

Cita doutrina acerca do princípio da verdade material.

Conclui que *“sendo possível a apuração da verdade concreta pelos documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo que estes não sejam os desejáveis em consonância estrita com a lei tributária, e vislumbrando-se o correto recolhimento dos tributos aplicáveis, não teria sentido a atividade fiscalizatória efetuar outra conclusão que não aquelas específicas para o caso por ela analisado”*.

Diz que o princípio da verdade material determina à autoridade fiscal o dever de busca da verdade. E que o processo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e da constituição do crédito tributário, cabendo ao julgador buscar de forma exaustiva a realidade dos fatos de modo a não prejudicar o direito da contribuinte, procedendo a análise do processo com todas as informações e documentos que nele constam.

V. PROVAS

Pleiteia pela análise a valoração dos elementos de fato e dos documentos ora apresentados, em respeito ao princípio da verdade material. Ainda, requer a produção das provas necessárias para demonstração do seu direito de crédito.

VI. PEDIDOS

Requer o recebimento da impugnação e que ao final seja julgada procedente, com o cancelamento dos autos de infração, por restar comprovado que todos os procedimentos adotados pela contribuinte estão enquadrados nos preceitos legais e na jurisprudência do CARF e dos Tribunais Judiciais.

Ainda, requer a realização de diligência, caso se entenda necessária, no intuito de comprovar a real aplicação dos insumos em questão.

Em **18/04/2017** a contribuinte apresentou documento intitulado “Petição Complementar - Manif.”, acompanhado de documentos comprobatórios, conforme Termo de Solicitação de Juntada no e-processo.

Em tal Petição Complementar - Manif. a interessada alega se tratar de impugnação complementar àquela protocolada em **24/02/2017**.

Ao fazer um breve resumo dos fatos, justifica “no tocante as glosas referentes aos **CFOPs 1949 e 2949**, a Impugnante, visando complementar a Impugnação Administrativa especificamente no que tange as descrições dos serviços de “**Recrutamento e Agenciamento**” e “**Locação/Sublocação/Permissão de Uso**”, requer a juntada das notas fiscais com o objetivo de demonstrar a fragilidade das glosas, pois o Sr. Fiscal levou em consideração tão somente a descrição contábil/fiscal das CFOPs, sem sequer verificar o serviço efetivamente prestado e a sua essencialidade à atividade da empresa”.

E continua, em suas palavras:

“Consta do Termo de Verificação Fiscal ora impugnado, com relação aos **créditos relativos a serviços**, o seguinte argumento para as referidas glosas:

“As despesas arroladas com os **CFOPs 1.949 e 2.949**, constantes da planilha entregue pelo sujeito passivo, não se enquadram em nenhuma das hipóteses de apropriação de créditos contidas na legislação tributária, concluindo-se, de plano, que os seguintes casos não geram direito a créditos da contribuição para o PIS e para a COFINS”.

Ou seja, somente baseando-se na “**Descrição da Mercadoria/Serviço**”, prevista na planilha apresentada pela Impugnante, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, a Impugnada glosou valores de PIS e COFINS, sem sequer verificar as efetivas operações e a documentação que a resguardava.

Dentre esses créditos glosados, especialmente quanto ao serviço de “**Locação/Sublocação/Permissão de Uso**”, o mesmo está devidamente inserido na Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e na Lei nº 10.833/03 (COFINS), nos art. 3º. inciso IV, conforme abaixo consubstanciados:

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

(...)

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

Assim, as próprias legislações de regência garantem o direito a crédito de PIS e COFINS em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, exatamente como no presente caso, pois a Impugnante locava tanque para acondicionamento de nitrogênio líquido, central telefônica e gerador de energia, nos termos abaixo exemplificados:

LINDE GASES - locação de tanque para acondicionamento de nitrogênio líquido, para utilização em uma linha de produção da Impugnante.

MOTORMAC - locação de geradores de energia para utilização na manutenção elétrica da fábrica, visando a não interrupção do processo produtivo da Impugnante.

PHILIPS e SHOPO (mesma empresa) - locação de central telefônica para viabilizar toda a comunicação da Impugnante, inclusive comunicação interna (por exemplo entre setores: administrativo com a produção), bem como efetuar

pedidos de compra de insumos/produtos para o processo produtivo, entre outras atividades essenciais da fábrica.

Para melhor visualização dos serviços de locação, bem como dos documentos juntados ao processo (Doc. 01), segue abaixo a planilha com a efetiva demonstração, por amostragem, das locações de máquinas e equipamentos e as correspondentes notas fiscais:

Mês do Movimento	Código CFOP	Número da Nota	Descrição Mercadoria/Serviço	CNPJ Contribuinte	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor Base de Cálculo PIS/COFINS
23/03/2012	1949	2272	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	60.619.202/0051-07	Linde Gases Ltda	333,34
02/03/2012	2949	12401	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	04.078.456/0001-25	Shopo Business Communications - Soluções Empresariais Ltda	1.500,00
09/04/2012	1949	2397	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	60.619.202/0051-07	Linde Gases Ltda	333,34
02/04/2012	1949	2356	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	09.348.706/0003-85	Motormec Locações	9.680,00
04/04/2012	2949	12712	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	04.078.456/0001-25	Shopo Business Communications - Soluções Empresariais Ltda	1.500,00
04/05/2012	1949	2516	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	60.619.202/0051-07	Linde Gases Ltda	333,34
22/05/2012	2949	13400	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	04.078.456/0001-25	Shopo Business Communications - Soluções Empresariais Ltda	1.500,00
21/06/2012	2949	13711	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	04.078.456/0001-25	Shopo Business Communications - Soluções Empresariais Ltda	1.500,00
27/07/2012	1949	2637	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	60.619.202/0051-07	Linde Gases Ltda	333,34
20/07/2012	2949	14092	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	04.078.456/0001-25	Shopo Business Communications - Soluções Empresariais Ltda	1.500,00
30/08/2012	1949	2891	Locação/Sublocação/Permissão de Uso	01.730.520/0017-80	60.619.202/0051-07	Linde Gases Ltda	333,34

Sabe-se que o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS tem aplicabilidade mais ampla do que para o IPI, resultado de uma evolução no entendimento deste quesito. O entendimento dominante hoje no CARF e nos tribunais judiciais, é no sentido de considerar como insumo para PIS e COFINS todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa ou que lhe seja essencial.

Ora nobre julgador, é inegável que a glosa em questão se demonstra indevida, vez que é evidente que o tanque para acondicionamento de nitrogênio líquido, a central telefônica e o gerador de energia são essenciais à atividade da empresa e foram pagos a pessoas jurídicas, motivo pelo qual requer o cancelamento dessas glosas.

Portanto, as locações acima discriminadas são essenciais ao processo produtivo da Impugnante e estão de acordo com o disposto no art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02, afinal estas legislações não estabelecem qualquer vedação legal quanto a utilização dessas máquinas e equipamentos seja no âmbito da produção ou administrativo da empresa.

Nesse sentido, o CARF decidiu:

[...]

Portanto, além de estar absolutamente expresso nas legislações supracitadas o direito a crédito de PIS e COFINS da Impugnante, quando da locação de máquinas e equipamentos, esse direito está alinhado ao atual conceito de insumo para o PIS e a COFINS, qual seja, todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa.

*Já quanto ao serviço de **Recrutamento e Agenciamento**, o mesmo também se mostra essencial a atividade da Impugnante uma vez que a empresa precisou contratar a empresa Parceria Serv. Temporários Ltda., especificamente os serviços de um operador de empilhadeira, para executar toda movimentação dos produtos da Impugnante.*

Porém, mais uma vez, a Fiscalização se limitou a olhar a “Descrição Mercadoria/Serviço” para efetivar as glosas referentes ao serviço de recrutamento e agenciamento. Em nenhum momento foi analisado qualquer

documento fiscal pertinente à operação, tampouco foi solicitada uma análise detalhada dessas contratações, para saber seu real objeto ou finalidade.

Assim, não obstante a nomenclatura utilizada na planilha, a Nota Fiscal de Serviço de Fornecimento de Mão de Obra ora juntada, por amostragem (Doc. 02), demonstra efetivamente que o serviço refere-se a uma contratação de operador de empilhadeira, serviço absolutamente essencial à atividade da Impugnante, que integra o custo de produção.

Desta forma, ao analisar as notas fiscais ora juntadas (por amostragem), não restarão dúvidas de que a Impugnante apropriou-se de créditos permitidos pela legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03) e em consonância com o entendimento jurisprudencial do CARF.

Pelo exposto, em busca da verdade material, requer a juntada das notas fiscais anexas, bem como que seja recebida a presente petição como complemento às razões de impugnação (protocolada em 24/02). E, ao final, seja julgada procedente a Impugnação Administrativa, com o consequente cancelamento do Auto de Infração em comento.”(destaques do original)

No Termo de Análise de Solicitação de Juntada, datado de 26/04/2017, a juntada da “Petição Complementar - Manif.”, apresentada em **18/04/2017**, foi aceita, com a seguinte justificativa/observação: “Fica a presente juntada sujeita ao exame de admissibilidade previsto no art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997”.

Em 22 de junho de 2017, através do Acórdão n.º 14-66.915, a 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, **CONHECEU** a impugnação tempestiva, **NÃO CONHECEU** a impugnação complementar intempestiva, **JULGOU IMPROCEDENTE** a impugnação conhecida e **MANTEVE** o crédito tributário trazido a litígio, nos termos do voto da relatora.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 06 de julho de 2017, às e-folhas 1.608.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 04 de agosto de 2017, e-folhas 1.610, de e-folhas 1.611 à 1.644.

Foi alegado:

- PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - Não Observância da Impugnação Complementar;
- Inobservância das Jurisprudências Apresentadas;
- PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Ausência de motivação das glosas;
- Direito ao Crédito de PIS E COFINS - Princípio Da Não-Cumulatividade;
- Conceito de Insumos;
- GLOSAS INDEVIDAS REALIZADAS PELA AUTORIDADE FISCAL:
 - 1) créditos de pis/cofins sobre os fretes - cfop's 1352/2352/2.932/1.949;

- 2) fretes de materiais para laboratório;
 - 3) serviços tomados - cfop's 1.933/2.933 e 1.949/2.949:
 - a) serviço de armazenagem de mercadorias;
 - b) serviços portuários;
 - c) serviço de análise e classificação do milho;
 - d) serviço de descarga;
 - e) serviço de pré limpeza;
 - f) serviço de secagem do produto;
 - 4) materiais de embalagens;
 - 5) serviços de tratamento de efluentes;
 - 6) serviços de locação/sublocação/permissão de uso e serviços de recrutamento e agenciamento - cfops 1949 e 2949;
- Necessidade de Conversão do Julgamento em Diligência Fiscal.

PEDIDOS

Por todo o exposto, requer seja recebido, apreciado e provido o presente Recurso Voluntário, para que:

- a) Preliminarmente, seja acolhida a nulidade do Acórdão recorrido, bem como determinado novo julgamento por ofensa aos princípios da ampla-defesa, do contraditório, e da verdade material, uma vez que não houve análise da Impugnação Complementar;
- b) Ainda preliminarmente, seja declarado nulo o Auto de Infração combatido em razão da inobservância de requisitos de validade;
- c) Não sendo acolhidas as preliminares arguidas, requer, no mérito, o cancelamento integral do Auto de Infração, em face da demonstração do direito ao crédito das glosas realizadas;
- d) Sucessivamente, em caso do presente Recurso Voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, requer seja reconhecido o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 06 de julho de 2017, às e-folhas 1.608.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 04 de agosto de 2017, e-folhas 1.610.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - Não Observância da Impugnação Complementar;
- Inobservância das Jurisprudências Apresentadas;
- PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Ausência de motivação das glosas;
- Direito ao Crédito de PIS E COFINS - Princípio Da Não-Cumulatividade;
- Conceito de Insumos;
- GLOSAS INDEVIDAS REALIZADAS PELA AUTORIDADE FISCAL:
 - 1) créditos de pis/cofins sobre os fretes - cfop's 1352/2352/2.932/1.949;
 - 2) fretes de materiais para laboratório;
 - 3) serviços tomados - cfop's 1.933/2.933 e 1.949/2.949:
 - a) serviço de armazenagem de mercadorias;
 - b) serviços portuários;
 - c) serviço de análise e classificação do milho;
 - d) serviço de descarga;
 - e) serviço de pré limpeza;
 - f) serviço de secagem do produto;
 - 4) materiais de embalagens;
 - 5) serviços de tratamento de efluentes;
 - 6) serviços de locação/sublocação/permissão de uso e serviços de recrutamento e agenciamento - cfops 1949 e 2949;
- Necessidade de Conversão do Julgamento em Diligência Fiscal.

Passa-se à análise.

- serviços de locação/sublocação/permissão de uso e serviços de recrutamento e agenciamento - CFOPs 1949 e 2949

Deixo de apreciar as glosas referentes a serviços de locação/sublocação/permissão de uso e serviços de recrutamento e agenciamento, por se tratar de matéria não abordada na impugnação.

- PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - Não Observância da Impugnação Complementar.

É alegado no Recurso Voluntário:

Como exposto alhures, em 18/04/2017 a Recorrente apresentou Impugnação Complementar a fim de reforçar sua defesa preliminar a qual foi indevidamente considerada intempestiva nos seguintes termos:

(...)

Ocorre, tal entendimento é de todo equivocado e lesivo ao direito à ampla defesa da Recorrente, visto que ao ignorar todas as informações e documentos trazidos quando da complementação da Impugnação, a Douta Julgadora *a quo* cercou-lhe o direito e desconsiderou fatos e provas indispensáveis ao deslinde da causa.

Notem que o próprio Regulamento do Processo Administrativo Federal dispõe expressamente sobre a possibilidade de apresentação de novos documentos e informações até o julgamento em 1ª Instância conforme se atesta do art. 16, §§4º, "a" e 5º do Dec. n.º 70.235/72.

Não obstante, depreende-se do diploma legal supracitado que o legislador foi além e previu também a possibilidade de apresentação de provas mesmo em momento posterior ao julgamento de 1ª Instância, registrando o **dever de apreciação de tais evidências**, senão, vejamos:

(...)

Com efeito, é cediço que o Processo Administrativo Fiscal deve ser pautado com base na verdade material, sendo plenamente possível a apresentação de novos elementos até o julgamento de 1ª Instância, e até mesmo posteriormente, como será demonstrado a seguir.

Portanto, absolutamente aceitável a juntada de Impugnação Complementar tal como realizado pela Recorrente, com o propósito de que seja efetivamente atestada a ilegalidade da exação fiscal consubstanciada no Auto de Infração ora atacado.

(Negrito próprio do original)

Não se conheceu da defesa complementar, apresentada mediante Termo de Solicitação de Juntada datado de **18/04/2017**, pois já se encontrava expirado o prazo legal de 30 (trinta) dias da ciência da autuação, ocorrido em **27/02/2017**.

A defesa complementar intempestiva, de **18/04/2017**, prestou-se a contestar a glosa do crédito tomado em relação às despesas com os serviços de "Locação/Sublocação/Permissão de Uso" e de "Recrutamento e Agenciamento", antes não contraditada expressamente na impugnação ofertada tempestivamente em **24/02/2017**.

De fato, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada no prazo legal de impugnação, mediante apresentação de razões de fato e de direito e provas que a contribuinte possuir, nos termos dos arts. 16, inciso III, §§ 4º, 5º e 6º e 17 do citado Decreto n.º 70.235, de 1972.

Quanto ao disposto no art. 16, §§4º, "a" e 5º do Dec. n.º 70.235/72 é de se assinalar que o legislador condicionou a **aceitação de prova documental intempestiva** à

demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, justificativa que o Recorrente não comprovou.

- PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Ausência de motivação das glosas.

É alegado às folhas 09 e 10 do Recurso Voluntário:

Cumpra esclarecer que não se ignora o fato de que a forma de investigação é de competência da Autoridade Fazendária, e tampouco da finalidade da NF e a sua importância para comprovação das operações.

No entanto, o que se expõe e espera é que o Fisco, no mínimo, atue com a diligência, zelo e responsabilidade que lhe incumbe o cargo ocupado, notadamente quando de sua atuação resulta a exigência de créditos tributários de tão vultuosa monta, os quais, sabidamente no atual cenário econômico do país refletiram de forma impactante sobre o caixa dos contribuintes.

Nessa toada, a despeito de toda a fundamentação trazida na decisão recorrida no tópico em relevo, não se mostra admissível e razoável admitir que sejam glosados créditos legítimos relativos a "*Serviços Utilizados como Insumos*", com base em "rasa" fundamentação de "**ter feito crer**", baseando-se em simples "Descrição da Mercadoria/Serviço".

Repise-se, o que se pugna é que o Fiscal ao menos deveria ter realizado uma avaliação mais apurada dos créditos que entende ser indevidos, efetuar uma análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

Não vislumbro prejuízo palpável, pelo menos por ora, pois o conceito de insumo sofreu alteração com o repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, com publicação em 24/04/2018, a ser abordado em tópico próprio.

Em face de que o critério adotado pelo Auto de Infração já se encontra defasado, posterga-se a análise referente ao CONCEITO DE INSUMO.

- Conceito de Insumos.

Para dirimir a questão, lança-se luzes no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
- e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
- j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

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 de 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 reais 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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.

E sob essa ótica serão analisadas as glosas realizadas pela autoridade fiscal:

São transcritas abaixo a relação de créditos glosados, acompanhados das respectivas descrições fornecidas pelo Recurso Voluntário:

1. créditos de pis/cofins sobre os fretes - cfop's 1352/2352/2.932/ 1.949;

Ocorre que, conforme consta na própria planilha utilizada pela Fiscalização (Coluna - Descrição Mercadoria/Serviço), os principais produtos adquiridos pela Requerente são milho, açúcar, sal e outros, ou seja, seus principais insumos. Ou seja, referidas glosas referem-se aos serviços de transportes relacionados às aquisições de insumos.

Como prova do alegado, a Recorrente apresentou, quando da Impugnação, Conhecimentos de Transporte e suas respectivas Notas Fiscais (doc. 03 e 04 da Impugnação), sendo válido trazer, novamente, por amostragem, as planilhas elucidativas que comprovam os fretes de insumos atuados.

O dispositivo legal que rega a matéria nas leis de regência das contribuições (art. 3º das Leis nº 10.637/2003 e nº 10.833/2003) contempla as operações de venda e as aquisições de insumos.

Todavia, ainda que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não tenha previsto a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da movimentação de insumos, tal menção nem se faz necessária.

Isso porque, o regime não-cumulativo das contribuições está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.

Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC

TG 16:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de

produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos na movimentação de insumos até o seu efetivo consumo serem integrantes do saldo do estoque.

Dessa forma, as despesas incorridas na movimentação de matéria-prima e outros insumos até sua utilização, por compor o valor do seu estoque, implica no direito ao crédito das contribuições.

Nesse sentido, a glosa deve ser afastada.

2. fretes de materiais para laboratório;

Dentro do mesmo raciocínio ora exposto, as despesas com fretes de produtos para serem utilizados no laboratório também geram direito à crédito de PIS e COFINS, posto que são fundamentais para a atividade da Recorrente, e indispensáveis ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida.

Nesse sentido, a glosa deve ser afastada.

3. serviços tomados - cfop's 1.933/2.933 e 1.949/2.949:

Em que pese a nomenclatura utilizada na planilha, as NFs colacionadas são taxativas ao demonstrar a contratação de Serviço de Armazenagem de Mercadorias, Serviços Portuários, Serviço de Análise e Classificação do Milho, Descarga, Pré Limpeza e Secagem do produto, ou seja, serviços essenciais ao processo industrial da Impugnante, que integram o custo de produção.

Para melhor visualização dos documentos juntados ao processo, seguem abaixo os serviços reelacionados pela Recorrente:

a) serviços portuários;

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, como é o caso dos serviços de movimentação e embarque, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Glosa mantida.

b) serviço de análise e classificação do milho;

Trata-se de análise técnica dos insumos adquiridos que se feito de modo inadequado comprometem a qualidade do produto final.

Entende-se que são fundamentais para a atividade da Recorrente, e indispensáveis ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida.

Glosa revertida.

c) descarga, pré-limpeza e secagem do produto;

Entende-se que são fundamentais para a atividade da Recorrente, e indispensáveis ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida.

Glosa revertida.

d) serviço de logística;

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Glosa revertida.

e) apoio de mão de obra (carga e descarga).

Entende-se que são fundamentais para a atividade da Recorrente, e indispensáveis ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida.

Glosa revertida.

f) serviços de Guarda e Vigilância.

Os serviços de Guarda e Vigilância referem-se a guarda e vigilância de mercadorias armazenadas, pois a Recorrente comprava o milho das fornecedoras **COOPERATIVA AGROPECUARIA CASTROLANDA** e **BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL** e deixava o produto depositado nas cooperativas até a efetiva transferência para o seu estabelecimento.

Entende-se que são fundamentais para a atividade da Recorrente, e indispensáveis ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida.

Glosa revertida.

4. materiais de embalagens;

Embalagens visam acondicionar as mercadorias armazenadas e transportadas, a fim de evitar avarias, como o contato prolongado com o solo, mofo (bolor), evitar a exposição do produto ao contato com sujeiras, o que levaria o produto, muitas vezes, a perder a sua aptidão para o consumo, ou seja, as embalagens mantem a integridade do produto ali acondicionado.

Portanto, a utilização de embalagens é obrigatória a empresas do ramo da Requerente, inclusive determinada por regras do Ministério da Agricultura.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

Glosa revertida.

5. serviços de tratamento de efluentes;

A crescente preocupação com o meio ambiente é questão de extrema importância na atualidade, sendo previstas sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, à pessoa jurídica que concorrer para a prática de uma série de crimes lá previstos, atribuindo, ainda, a responsabilidade às pessoas físicas, autoras, co-autoras e partícipes do mesmo fato.

Glosa revertida.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para reverter as glosas referentes a créditos de PIS/COFINS sobre os fretes - cfop's 10.352 / 2.352 / 2.932 / 1.949, sobre fretes de materiais para laboratório; sobre serviço de armazenagem de mercadorias; sobre serviço de guarda e vigilância de mercadorias armazenadas, sobre serviço de análise e classificação do milho; sobre serviço de descarga; sobre serviço de pré limpeza; sobre apoio de mão de obra (carga e descarga); sobre serviço de secagem do produto; sobre os custos com materiais de embalagens; sobre serviços de tratamento de efluentes.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.