



| | |
|--------------------|---|
| Processo nº | 10650.901209/2011-52 |
| Recurso | Voluntário |
| Acórdão nº | 3302-013.253 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 23 de março de 2023 |
| Recorrente | COOPERATIVA MISTA DOS PRODUTORES RURAIS DE FRUTAL LTDA |
| Interessado | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VENDAS DE PRODUTOS A ASSOCIADOS.

A exclusão da base de cálculo da receita de vendas de produtos a associados limita-se aos produtos vinculados diretamente com a atividade por eles exercida e que seja objeto da cooperativa, desde que sejam contabilizadas destacadamente e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadoria e quantidades vendidas, visto ser essa identificação condição para que possa ser excluída da base de cálculo a receita decorrente da venda de bens e mercadorias ao associado.

VENDA DE PRODUTOS LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que atinge a venda de produtos *in natura*. Por isso, a regulamentação infralegal reservada à Secretaria da Receita Federal (IN SRF nº 636/2006), nos termos do §2º do art. 9º da referida Lei, não tem a prerrogativa de deslocar o início de vigência.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - GLP. UTILIZADOS NAS EMPILHADEIRAS. DIREITO A CRÉDITO.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de gás empregado em empilhadeiras, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de Pedido de resarcimento de direito creditório decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Verificasse que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: i) por unanimidade de votos, para (a) conceder o efeito da suspensão conforme previsto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, aos valores das receitas de vendas de leite in natura (leite cru resfriado), somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real (art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004), (b) reverter as glosas das despesas com material de embalagem para transporte, e, (c) reverter as glosas relativas aos dispêndios com gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras; (ii) por maioria de votos, negar provimento, para (d) reverter a glosa sobre a aquisição de insumos utilizados em análises de laboratório, listados na fl. fl. 2567, vencidas a Conselheira Denise Madalena Green (relatora) e a Conselheira Mariel Orsi Gameiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

(documento assinado digitalmente)

Fabio Martins de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS, sistemática não-cumulativa, vinculado à receita não tributada no mercado interno, apurado no 2º trimestre/2005, no valor de R\$ 103.083,94, vinculado com Declarações de Compensação.

O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório em virtude de que a ação fiscal realizada concluiu pela ilegitimidade da integralidade dos créditos objeto do pedido, conforme Auto de Infração – Ajuste da Base de Cálculo dos Créditos do PIS (Processo 10972.720047/2011-11).

No julgamento do processo nº 10972.720047/2011-11, relativo ao Auto de Infração – PIS/COFINS, em sessão realizada na data de 31/12/2018, a 4º Turma da DRJ em Brasília, decidiu pela baixa do processo em diligência para apreciar/examinar as ponderações e documentos juntados naqueles autos, fazer relatório circunstanciado com exame das razões e documentos trazidos à colação, abrir prazo para aditamento à impugnação e, posterior retorno do processo para julgamento. (fls.3023/3024).

Em cumprimento a essa determinação foi instaurada a presente Diligência e após intimada a prestar esclarecimentos, a DRF de origem emitiu o Termo de Encerramento de Diligência nº 0610500-2020-00001-3 (fls. 3202/3258 do processo nº **10972.720047/2011-11**), com o reconhecimento parcial dos créditos pleiteados listados no Anexo V, sintetizado na planilha abaixo:

Demonstramos os valores passíveis de ressarcimento no Anexo V, e transcrevemos os valores trimestrais passíveis de ressarcimento:

Valores Trimestrais passíveis de ressarcimento:

| Período | 1º TRIM | 2º TRIM | 3º TRIM | 4º TRIM | Total |
|---------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| PIS | 78.324,55 | 47.608,31 | 50.616,31 | 44.873,20 | 221.422,37 |
| COFINS | 360.767,61 | 215.505,84 | 230.002,41 | 204.769,78 | 1.011.045,64 |
| Total | 439.092,16 | 263.114,15 | 280.618,72 | 249.642,98 | 1.232.468,01 |

Em 23/05/2020, foi apresentada Manifestação de Inconformidade Complementar, em resposta ao Termo de Encerramento de Diligência (fls. 3.276/3.355 do processo nº **10972.720047/2011-11**). As alegações contidas na Manifestação Complementar apresentada pela contribuinte, foram assim sintetizadas pelo acórdão recorrido:

Esta Manifestação Complementar apresenta para comprovar a improcedência de alegações contrárias e glosas propostas pelo I. Auditor-Fiscal no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, visando garantir direitos creditórios que lhes são legítimos.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

1. Receitas não incluídas na Base de Cálculo das Contribuições Apuradas

Após verificação dos documentos, acatamos o argumento do I. Auditor Fiscal, e abaixo está incluída na Base de cálculo as receitas acima citadas.

2. Exclusão a título de Custo Agregado aos Produtos Adquiridos

Em discordância com o I. Fiscal, afirmamos que todos os custos se agregam a todos os produtos citados nos demonstrativos, dentre eles as despesas como embalagens e Manutenção de Serviços Tetra Park, pois estes são de suma importância para preparação do produto final, conforme especificado no (REsp 1.221.170) contemplado pelo Superior Tribunal de Justiça em 24/04/2018 que publicou acórdão em que ficou definido que, para fins de crédito de PIS e Cofins, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício da sua atividade econômica”. Sendo assim o argumento o I. Fiscal está equivocado.

Ante ao exposto, considerando os documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa e memórias de cálculo apresentadas a seguir, fica comprovado que o método utilizado atende o requisito legal devendo ser mantida a dedução do “Custo agregado ao Produto Agropecuário” tornando sem efeito as glosas anunciadas pelo I. Auditor-Fiscal.

3. Exclusão a Título de Parcela do Repasse ao Associado

Analisando o arquivo apresentado as fls. 3.040, a planilha de Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, na aba “Exclusões Repasse”, foi demonstrado que da base de cálculo das contribuições devidas foi subtraído a Parcela do Repasse ao Associado.

Conforme esclarecido no item 2 anterior e documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa, verifica-se que em sua maioria as aquisições de Leite (Pessoa Física e Jurídica) são realizadas com cooperados e estabilidade do processo produtivo, ou seja, os custos são comuns em ambas as atividades (atividade própria da cooperativa e às atividades com os não-associados), tornado desnecessário a segregação na Contabilidade de receitas do leite recebido dos cooperados e os custos a ela vinculados. Por este motivo, a Cooperativa utilizou como método de apuração das exclusões a proporcionalidade. Vale ressaltar: No item 2 foi justificado o porquê da adoção deste método.

O I. Auditor-Fiscal apresenta uma argumentação totalmente inadequada, pois veja, a exclusão referente a Parcela do repasse ao associado, está sendo calculada em função somente da aquisição de leite cooperado e da Receita. Para corroborar com tal afirmação apresento a seguir o cálculo realizado.

Ademais, o I. Auditor-Fiscal menciona que a exclusão está em duplicidade, no entanto não menciona com base em qual lei o método encontra-se equivocado, pois a apuração da exclusão baseia-se nas seguintes premissas:

- Parcela dos custos agregados por linhas de produtos – Apuração com base na aquisição de leite, custos e receita.
- Parcela do repasse ao associado por linha de produtos – Apuração com base na aquisição de leite cooperados e receita.

Diante dos esclarecimentos acima prestados da forma como foi apurada essa exclusão, afirmo que não houve duplicidade. Portanto, a exclusão da Parcela dos custos agregados (por linhas de produtos), bem como a exclusão da Parcela do repasse ao associado (por linha de produtos) estão confirmadas e devem ser consideradas na exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

4. Exclusão a Título de Revenda de Mercadorias a Cooperado

Neste item o argumento do I. Auditor-Fiscal se fundamenta num documento emitido pela consultoria Moore Stephens Prisma Auditores e Consultores. Este documento emitido em 16 de março de 2006 traz a menção citada. Porém, são feitas algumas observações com as quais não concordamos.

Ainda o I Auditor-Fiscal apresenta alguns quadros com objetivo de demonstrar vendas para não associados:

1º Quadro - Vendas para pessoas jurídicas;

2º Quadro – Vendas para pessoas físicas;

3º Quadro – Vendas para pessoas físicas associadas após 2005.

Quanto aos pontos citados acima, tenho a comentar o seguinte:

a) Contabilização por totais diários – há uma norma do Conselho Federal de Contabilidade CFC (NBC T 2 - Da Escrituração Contabil) que autoriza os registros por totais desde que haja registros auxiliares:

“2.1.5 – O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individuação, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no "caput", admite-se:

a) a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais;

b) a escrituração resumida ou sintética do "Diário", com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares”.

A Cooperativa se vale desta autorização com o uso de registros auxiliares.

b) Quanto à menção de insumos que fazem parte da atividade dos associados:

Associados da Cooperativa são produtores rurais e os insumos citados pelo I Auditor-Fiscal são inerentes, de uso na atividade rural. Há também a citação “infinidade de itens” que me parece com um pouco de exagero, visando somente a parte de arrecadação.

c) Quanto aos quadros:

No quadro de pessoas jurídicas há um associado desde 1993 (Ismar Oliveira Lima);

No quadro pessoas físicas há três citações cuja citação é inconsistentes: dois casos são associados da Cooperativa anteriores a 2005 (Carlos Alberto Batista, desde 1997 e Gilson Luiz Leali, desde de 1992); já o associado James Jose Emereciano é associado desde de 2008, devendo constar em outro quadro;

No quadro de associados após 2005 há o associado Antônio Carlos de Almeida associado desde 2005 que não deveria constar nele. Há também a citação de Wilson Carvalho de Menezes que não é associado.

d) Quanto ao comentário sobre “a listagem de associados está comprometida” resta dizer que é provável a emissão dela ocorreu em data base bem posterior, provavelmente no momento de instauração dos procedimentos fiscais. Acredito que houve um equívoco ao solicitá-la, não se mencionando na solicitação 31/12/2005. Ainda com relação a listagem de cooperados ela é dinâmica, há entradas e saídas constantemente.

Estes comentários, faço-os para retratar fatos que levantam dúvidas quanto às análises do I. Auditor-Fiscal que sejam aceitos e considerados os direitos e procedimentos da Cooperativa.

5. Exclusão a Título de Receitas Financeiras – Alíquota zero

Analizando o argumento do I. Auditor-Fiscal, verifica-se que este se limitou somente ao enquadramento dos Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004 e nº

5.442, de 9 de maio de 2005. Veja que há omissão quanto ao disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que entrou em vigor a partir de 01 dezembro de 2002 e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a cobrança não-cumulativa da Cofins a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Tais dispositivos determinam que serão objetos de exclusão da base de cálculo determinados itens, além dos mencionados nos referidos decretos.

A base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento, excluídos os seguintes valores:

- a) as saídas isentas, ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;
- b) não-operacionais, decorrentes da venda de Ativo Permanente;
- c) as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) as receitas de venda de álcool para fins carburantes;
- e) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- f) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- g) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas.

Analizando os itens acima relacionados, verifico que o I. Auditor-Fiscal não considerou em sua análise as contas abaixo:

4.1.08.01.0002 - RECEITAS DIVERSAS

4.1.08.01.0005 - BONIFICAÇÃO DE FORNECEDORES

Abaixo está digitalizado o razão analítico, apresentando a composição dos valores das contas acima relacionadas, totalizando o valor apresentado as fls. 2.460.

6. Exclusão a Título de Produtos de Revenda – Alíquota zero e Substituição Tributária

Ao analisar os valores expostos na planilha “Exclusões Prod Rev Aliq Zero” constante do arquivo excel “Pis e Cofins 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040) e arquivos digitais o I. Auditor-Fiscal neste item argumenta o seguinte:

“Portanto, à mingua de informações precisas acerca da prova do direito pleiteado, bem como da deficiência dos arquivos digitais, e considerando que as receitas sujeitas a alíquota zero e substituição não foram segregadas na contabilidade, e não foram identificadas em demonstrativos analíticos, não resta outra alternativa a não ser considerar não comprovados os valores mensais de receitas de revenda sujeitas à alíquota zero e substituição do Supermercado e filiais Comendador Gomes e Pirajuba.”

No Anexo IV, apresento os relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem e comprovam as receitas mensais de revenda sujeitas à alíquota zero e substituição do Supermercado e filiais Comendador Gomes e Pirajuba.

Ante ao exposto, considerando os documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa. Portanto os documentos apresentados evidenciam a comprovação dos valores citados a título de “Produtos de revenda - Aliquota “zero”, restando mantê-las como exclusão da base de PIS e Cofins.

7. Exclusão a Título de Produtos de Fabricação Própria – Alíquota zero

Considerando que o I. Auditor-Fiscal acatou o valor dos créditos apontados neste item, reitero as considerações apontadas no Termo de Encerramento de Diligência, sem qualquer análise adicional.

8. Exclusão a Título de Produtos Suspensos da Cobrança

Da análise deste item, pelo que foi argumentado pelo I. Auditor-Fiscal, pode-se tirar duas conclusões: Bastaria apenas ele glosar os valores dos créditos lançados pela Cooperativa a título de suspensão e não realizar procedimento algum de verificação. Veja o que foi apostado no Termo de Encerramento de Diligência a fl. 3227:

“Face ao exposto, restaram não comprovadas as exclusões a título de “Produtos Suspensos da Cobrança”, constante do demonstrativo de fls. 2460, pois a suspensão só se aplica a partir de 04/04/2006, não sendo possível saída com suspensão em 2005.”

E ainda complementa:

“Ainda que se entenda de forma divergente, devem ser excluídos os valores das vendas efetuadas a adquirentes que não preencham os requisitos da legislação já transcrita acima”.

O argumento do I Auditor-Fiscal se fixou somente na IN SRF n. 660 de 17 de julho de 2006. Acontece que a Lei que instituiu a suspensão, vigente desde 2004, deveria alcançar os fatos ocorridos em 2005.

Face ao exposto, não concordo com a posição do I. Auditor-Fiscal, pois há uma nítida supressão de direito da Cooperativa. Portanto, entendo como comprovados os valores lançados a este título.

DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

Nas folhas 3227 a 3255, o Ilustre Auditor-Fiscal apresenta sua fundamentação e conclusão dos créditos perquiridos pela COFRUL e incluídos nos DACON:

- Bens para Revenda;
- Bens utilizados como Insumos;
- Serviços utilizados como Insumos;
- Despesas de Energia Elétrica;
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos locados de Pessoa Jurídica;
- Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Fretes na Operação de Venda;
- Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais;
- Insumos - Industrialização por encomenda.

Não concordando com as conclusões apresentadas, faço a seguir as minhas considerações para cada rubrica dos DACON, apresento e junto mais provas da existência de cada crédito e, em seguida, requeiro a manutenção dos valores informados nos DACON, devido a sua materialidade e verdade.

1 – Bens para Revenda.

Essas unidades da Cooperativa trabalhavam somente com revenda de mercadorias, dessa forma, é simples o entendimento de que para cada uma delas havia o processo de compra e venda de produtos de terceiros. No arquivo em excel “PIS e Cofins 2005” foram informados os valores das compras mensais de mercadorias para revenda, efetuadas para cada unidade. Os valores foram formados pela análise de dois relatórios:

a) O valor total das compras das mercadorias de cada unidade foi retirado do relatório específico, “RETROSPECTIVA DA MOVIMENTAÇÃO”, (apresentado no anexo I), extraído do sistema contábil, trimestralmente, cujos valores estão lançados nas seguintes contas do razão:

- 3.1.01 – Filial rua Minas Gerais
- 3.1.01.01 – Custo das Mercadorias Vendidas
- 3.1.01.0001 – Compras de Mercadorias;
- 3.1.03 – Supermercado
- 3.1.03.01 – Custo das Mercadorias Vendidas
- 3.1.03.01.0001 – Compras de Mercadoria;
- 3.1.04 – Filial Pirajuba
- 3.1.04.01 – Custo das Mercadorias Vendidas
- 3.1.04.01.0001 – Compras de Mercadoria;
- 3.1.05 – Filial Comendador Gomes
- 3.1.05 – Custo das Mercadorias Vendidas
- 3.1.05.01.0001 – Compras de Mercadoria.

b) Para separar as compras em aquisições com alíquota zero, aquisições isentas e aquisições tributadas de cada unidade, foi gerado o relatório, “APURAÇÃO PIS/COFINS - ENTRADAS”, extraído do sistema contábil, trimestralmente. Este relatório de entrada de mercadorias (apresentado no anexo II), possui dois modos de visualização:

No primeiro, é gerado um relatório para cada Unidade: Supermercado, Loja Pirajuba, Loja Comendador Gomes e Loja Veterinária, sendo que cada unidade possui duas formas de visualização, com as seguintes indicações:

- a) data, documento, nome fornecedor, valor contábil, tributação, base de cálculo, valor PIS e valor Cofins, com a totalização por dia e por fornecedor;
- b) código, nome da mercadoria, unidade, quantidade, valor contábil, tributação, base cálculo, valor PIS e valor Cofins, com a totalização por grupo de produto e geral.

No segundo, com a memória de cálculo apresentada abaixo e os relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem os valores lançados, fica comprovado a existência de crédito referente a “Bens para Revenda”.

A posição e conclusão adotada pela I. Auditor-Fiscal lesa o patrimônio da Cooperativa e de todos os cooperados, pois deixa de conceder o direito de utilização de crédito referente às compras realizadas de produtos para revenda.

Minha convicção e argumentação é de que os fatos contabilizados representam a realidade das transações ocorridas na Cooperativa, não são operações contábeis fictícias elaboradas para prejudicar o fisco.

A seguir, relaciono as memórias de cálculo dos registros dos bens adquiridos para revenda, separadas por trimestre.

No TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA, fls 3228, §§ 3º e 4º , o I. Auditor-Fiscal especifica quais os documentos seriam necessários para análises, que foram solicitados no TIF 1. Abaixo reproduzo o teor desta solicitação:

“2.6 Memoriais de apuração das bases de cálculo (Planilhas, memórias, observações, ajustes, etc.) em meio digital no formato PDF, e meio digital no formato de planilha eletrônica, nos quais se baseou o contribuinte para o

preenchimento dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, detalhando os valores que compõem cada linha do DACON enviado.

A planilha detalhando o crédito inserido em cada uma das linhas do DACON deverá: a) descrever o bem, o insumo ou serviço, b) informar o número da nota fiscal, c) a data de aquisição, d) a denominação do fornecedor, e) o valor do bem, do insumo ou do serviço, individualizado por item e totalizado por linha do DACON, g) o valor do crédito da COFINS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, h) o código fiscal da operação – CFOP.”

Novamente informo e reafirmo que os documentos apresentados e anexados ao procedimento fiscal de diligência atendem aos requisitos dos parágrafos anteriores que o I. Auditor-Fiscal intimou a Cooperativa a apresentar. São eles:

- Apurações PIS e COFINS – Entradas

Neste documento apresentado no anexo III constam: a) a descrição do bem, insumo ou serviço, b) informação do número da nota fiscal, c) a data de aquisição, d) a denominação do fornecedor, e) o valor do bem, do insumo ou do serviço, individualizado por item e totalizado por linha do DACON, g) o valor do crédito da COFINS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, exatamente o que fora solicitado pelo I. Auditor-Fiscal.

- Retrospectiva da Movimentação

Nesse documento, também apresentado no anexo IV constam os valores totais mensais das compras de mercadorias para cada uma das unidades. Esse relatório comprova, juntamente com o anterior, a clareza e a fundamentação dos números utilizados nas planilhas de apuração e levantamento de créditos apresentados acima.

3.1.01.01.0001 – Compras de Mercadoria (Filial Rua Minas Gerais);

3.1.03.01.0001 – Compras de Mercadoria (Supermercado);

3.1.04.01.0001 – Compras de Mercadoria (Filial Pirajuba);

3.1.05.01.0001 – Compras de Mercadoria (Filial Comendador Gomes)

Ainda na folha 3228 do TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA, parágrafos de 5º ao 9º o I. Auditor-Fiscal discorre sobre alguns pontos, que logo em seguida faço minhas observações:

“Não foi apresentado qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de PIS e Cofins”.

Esta afirmação proferida pelo I. Auditor-Fiscal é facilmente contestada, uma vez que os documentos indicados nos parágrafos anteriores fazem os esclarecimentos requeridos no TIF 0001, e identificam de forma sintética e analítica e os itens sujeitos à apropriação dos créditos de PIS e Cofins.

“Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “entrada”, filtro de natureza da operação “COMPRAS PARA COMERCIALIZAÇÃO”.

A pesquisa retornou o montante anual de R\$5.216.640,46 de compras para comercialização, próximo ao valor total das aquisições constantes do demonstrativo do contribuinte, englobando as aquisições do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial de Pirajuba e da filial na Rua Minas Gerais (loja veterinária), que foi de R\$5.503.614,65.

Ocorre que, para o valor de R\$3.776.002,71 do total mencionado (72,38% das compras), a discriminação da mercadoria consta apenas como “ITEM”.

Portanto, à mingua de informações precisas acerca da prova do crédito pleiteado, bem como da deficiência dos arquivos digitais, não resta outra alternativa a não ser considerar não comprovados os valores mensais dos créditos de PIS e Cofins

decorrentes de aquisições para revenda do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial Pirajuba e da filial na rua Minas Gerais (loja veterinária)."

Neste texto ficou claro a existência dos créditos requeridos pela Cooperativa, o próprio I. Auditor-Fiscal expressou que em suas diligências encontrou compras no montante anual de R\$5.216.640,46, entretanto desconsiderou este expressivo valor porque na sua pesquisa apareceu como descrição somente a palavra "ITEM". Ora, se tivesse verificado nos relatórios mencionados acima, iria constatar que todas as informações solicitadas neles constam. Parece-me que o I. Auditor-Fiscal optou pelo caminho mais fácil para o órgão fiscalizador, simplesmente glosar da Cooperativa em apropriar-se de créditos de lhes são de direito.

Solicito então a reanálise dos documentos apresentados e das apurações feitas e considerar a existência dos créditos de PIS e Cofins referentes aos "Bens para Revenda", linha 01 ficha 06 do DACON, conforme quadro, em R\$: Janeiro 230.005,95; Fevereiro 293.758,06; Março 242.635,00; Abril 279.821,16; Maio 305.003,49; Junho 167.424,58; Julho 165.520,47; Agosto 203.641,75; Setembro 300.477,47; Outubro 137.810,57; Novembro 192.877,56 e Dezembro 222.676,35; Total 2005: 2.741.652,41.

2 – Bens Utilizados como Insumos

2.1 – Bens Utilizados como Insumos – Material de Embalagem

Após verificação do processo produtivo e de como os materiais de embalagem são utilizados pela COFRUL na formação dos produtos, concluiu o I. Auditor-Fiscal, nas fls 3229 a 3233, que:

"somente a caixa de apresentação dos produtos, adquiridas das Tetra Pak são incorporados aos mesmos no processo produtivo, e são aptas a gerar direito ao crédito incidentes sobre embalagens."

Em sequência argumenta:

"No entendimento desta auditoria, e com fulcro no Parecer Normativo Cosit/RFB/no 05, de 17 de dezembro de 2018, as caixas de papelão utilizadas para acondicionar 12 (doze) unidades de leite longa vida (bandeja e/ou caixa), bem como a Cola Hot Melt e a Fita PPP utilizados para fechar a caixa, e o filme retrátil que a recobre são incorporadas ao produto depois de concluído o processo produtivo e se destinam apenas ao transporte dos produtos acabados.

Continua a argumentação:

"As embalagens que são incorporadas ao produto depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte de produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a crédito incidente sobre as suas aquisições, pois não se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração de créditos nos termos do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.697/2002, e nos termos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004."

Em resumo, foram descontados e glosados pelo I. Auditor-Fiscal, todos os valores gastos pela Cooperativa em embalagens, com os seguintes materiais:

- Bandeja Longa Vida Integral;
- Caixa Longa Vida Integral;
- Embalagem Bandeja Longa Vida Desnatado;
- Fita PPP;
- Cota Hot Melt;
- Filme.

Em minha avaliação estas glosas estão equivocadas, não existindo razão para serem efetuadas, pois todos estes materiais são essenciais para o produto final, como bem esclarecido este tema no Recurso Especial (REsp 1.221.170) apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça em 24/04/2018 que publicou acórdão definindo que, para fins de crédito de PIS e Cofins, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício da sua atividade econômica”. Com isso, declarou ilegais as duas instruções normativas da Receita Federal do Brasil sobre o assunto, por entender que, ao restringir o conceito de insumo, o Fisco acabou violando o princípio da não-cumulatividade.

Neste caso específico, esta violação ao princípio da não-cumulatividade é clara, pois os custos destes materiais estão alocados ao preço do produto, portanto se não houver a aceitação destes créditos ocorre o efeito da cumulatividade tributária do PIS e da Cofins. Outro aspecto importante é que o produto que está sendo vendido aos Clientes da Cooperativa são caixas de produtos com 12 unidades e não unidades fracionadas, logo toda argumentação prolatada pelo I. Auditor-Fiscal está equivocada do ponto de vista de produto.

Para confirmar o meu argumento sobre o equívoco de glosas e a improcedência da interpretação do I Auditor-Fiscal sobre o conceito de insumos e a limitação ao uso de determinados materiais como embalagem, veja a notícia publicada na página do STJ em 10/05/2018:

“10/05/2018 06:5

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

Teses

O julgamento do tema, cadastrado sob o número 779 no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Diante de todas as situações apresentadas acima, solicito a manutenção dos créditos referentes às compras de bens utilizados como insumos – Material de embalagem, conforme quadro que se apresenta.

2.2 – Bens utilizados como Insumos – Citrato de Sódio

Considerando que o I. Auditor-Fiscal acatou o valor dos créditos apontados neste item da DACON, reitero as considerações apontadas no Termo de Encerramento de Diligência, sem qualquer análise adicional.

2.3 – Bens utilizados como Insumos – Material Empilhadeira

O I. Auditor-Fiscal concluiu pela glosa integral dos valores de créditos apontados pela Cooperativa, no DACON, referente a este insumo, buscando sua sustentação no seguinte argumento:

“Verificamos que os valores foram extraídos da conta 3.1.02.03.0010.5491 MATERIAL/CUSTOS EMPILHADEIRA. Pelos históricos dos lançamentos concluímos tratar-se de peças de reposição e gás liquefeito de petróleo. Os valores constantes da planilha estão em consonância com os registros contábeis.

Normalmente a empilhadeira é um veículo utilizado para movimentação de palets de produtos acabados para armazenagem, não é utilizado no processo produtivo, portanto os gastos com ele efetuados não têm previsão de apropriação de créditos de créditos da não-cumulatividade e não se enquadram no conceito de insumo definido pela Instrução Normativa SRF número 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº, 404, de 2004, já transcritos.

...

No entendimento desta auditoria, não existe previsão legal para os créditos apropriados com material e combustível de empilhadeira utilizada para transporte de produto acabado.

Portanto, foram glosados todos os valores apropriados pelo contribuinte constantes da planilha “Material Empilhadeira”.

Em minha avaliação essas glosas estão equivocadas, não devendo ser efetuadas, pois todos materiais são essenciais para o produto final, como bem esclarecido neste tema no Recurso Especial (REsp 1.221.170) apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça -STJ em 24/04/2018. Sobre esta apreciação o STJ publicou acórdão definindo que, para fins de crédito de PIS e Cofins, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício da sua atividade econômica”. Com isso, declarou ilegais as duas instruções normativas da Receita Federal do Brasil sobre o assunto, por entender que, ao restringir o conceito de insumo, o Fisco acabou violando o princípio da não-cumulatividade.

Neste caso específico, esta violação ao princípio da não-cumulatividade é clara, pois os custos destes materiais estão alocados ao preço do produto, portanto se não houver a aceitação destes créditos ocorre o efeito da cumulatividade tributária do PIS e da Cofins. Outro aspecto importante é que o produto que está sendo vendido aos Clientes da Cooperativa são caixas de produtos com 12 unidades e não unidades fracionadas, logo toda argumentação prolatada pelo I. Auditor-Fiscal está equivocada do ponto de vista de produto.

O meu argumento para este tópico também encontra sustentação na notícia veiculada na página do STJ em 10/05/2018.

Diante de todas as situações apresentadas acima, solicito a manutenção dos créditos referentes às compras de bens utilizados como insumos – Material de Empilhadeira, conforme quadro abaixo:

...

2.4 – Bens utilizados como Insumos – Material de Laboratório

O I. Auditor-Fiscal apresenta uma argumentação totalmente inadequada, pois só para começar a história, é lógico que o material de laboratório utilizado na COFRUL possui a finalidade de realizar testes laboratoriais no produto final como forma de garantir a qualidade do produto, atender exigências legais e regulatórias, ao se tratar de bens destinados à alimentação de pessoas. Logo todo material ali aplicado possui relação direta com a operação, e como amplamente debatido e definido no Resp. 1.221.170, apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça em 24/04/2018 que publicou acórdão em que ficou definido que, para fins de crédito de PIS e Cofins, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício da sua atividade econômica”. ... necessário para a atividade.

A seguir quadro esclarecendo mês a mês as compras destes materiais com detalhamento de fornecedor, Nota Fiscal e valor.

Desta forma, resta comprovado o detalhamento dos lançamentos contábeis efetuados, como pode ser visto nos quadros trimestrais acima, para todo lançamento existe a descrição do fornecedor, o número da Nota Fiscal. Todos os materiais foram utilizados no processo industrial da Cooperativa, logo é inequívoco ela possuir o direito aos créditos advindos destas compras, para cumprir com o quesito de não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

3 – Serviços Utilizado como Insumos

3.1 Manutenção/Custo Caldeira

O I. Auditor-Fiscal glosou todos créditos referentes aos lançamentos desta conta, com a seguinte argumentação:

"Em relação a essa despesa apresentou esclarecimentos e cópia do Razão acostados nas fls. 1.367 a 1.371. Transcrevemos os esclarecimentos:

Resposta: Não há notas fiscais de manutenção lançados na conta contábil "3.1.02.03.0020 – Material/Caldeira", conforme razão contábil anexo. As notas fiscais referentes aos serviços de manutenção da caldeira foram lançadas na conta de "Serviços prestados".

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha "Manutenção. Custo Caldeira" constante do arquivo excel "Créditos Industria geral 2005" (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040). Verificamos que os valores constantes da planilha são exatamente os valores dos saldos mensais da conta 3.1.02.03.0020 - MATERIAL/CUSTOS CALDEIRA, na qual não foram registrados os serviços de manutenção, segundo o contribuinte."

O esclarecimento ofertado pela Cooperativa faz parte de um contexto geral, amplo, e o I. Auditor-Fiscal transcreveu somente parte que lhe interessou para a resposta, onde foi informado que não há notas fiscais de manutenção na referida conta contábil. Entretanto não fora mencionado que os lançamentos ali realizados se referem a compras de materiais utilizados para manutenção nas caldeiras. Estes materiais são essenciais para o funcionamento da indústria, portanto, essenciais para a atividade econômica.

Para fundamentar esse argumento, veja a citação extraída da página de Web da empresa Fenox Equipamentos Industriais, de Uberaba/MG.:

"Indústria de laticínios: a indústria de laticínios também precisa de caldeiras, isso porque tais equipamentos proporcionam o suprimento de vapor de água em pressão superior à da atmosfera, essencial para a produção do laticínio e seus derivados".

Sobre esta conclusão do I. Auditor-Fiscal cabe somente reforçar que a resposta apresentada pela Cooperativa está correta, pois o que houve foi somente um lançamento nesta conta dos materiais utilizados para manutenção da caldeira. Parece que a intenção posta na diligência é de glossa de valores e insistência em não compreender o que é de direito da Cooperativa. Para ajudar a convicção do direito aos créditos destes valores informados no DACON, abaixo estará apresentado o detalhamento dos lançamentos contábeis, informando os fornecedores e número dos documentos fiscais para cada lançamento, de forma analítica. Assim fica comprovado que os materiais adquiridos fazem parte do processo industrial, sobre os quais a Cooperativa tem direito a se creditar dos valores na apuração do PIS e da Cofins.

Pelo exposto, entendo como comprovado os créditos apropriados originados dos Serviços de manutenção da caldeira.

3.2 Demais Serviços Utilizados como Insumos – Manutenção de Equipamentos Indústria

Como mencionado no item anterior, os esclarecimentos para este item fazem parte de um contexto geral prestado pela Cooperativa. Abaixo anexo cópia do razão contábil analítico com os lançamentos contábeis, indicação dos fornecedores, datas, números e valores de notas fiscais comprovando a ocorrência e essencialidade dos gastos. As exclusões apresentadas pela Cooperativa revelam que na resposta foi realizada uma análise detalhada dos gastos.

3.3 Demais Serviços Utilizados como Insumos – Manutenção Máquinas Tetra Park

Em relação a este item o I Auditor-Fiscal assim se posicionou conforme consta a fl 3241 do Termo de Encerramento de Diligência:

“Não foram apresentadas as notas fiscais de prestação de serviços, ou qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações”.

Abaixo anexo cópia do razão analítico da Cooperativa, conta 3.1.02.03.0036 – Custos Gerais Produção – Manutenção / Serviços Tetra Park. Observe-se no referido documento a relação das notas fiscais onde consta, os meses, valores e competências a que referem. A análise do razão demonstra a consistência das operações e, ademais se a Cooperativa fosse apresentar todas as notas fiscais seria um volume enorme de trabalho, cerca de 100 documentos. Como o I. Auditor-Fiscal trabalhou por amostragem, uma técnica de auditoria e procedimento alternativo, seria, a partir do razão, solicitar determinadas notas fiscais de forma aleatória para análise e a Cooperativa teria disponibilizado.

Assim sendo, no meu entendimento, pelo razão apresentado e argumentos acima, ficam comprovado os créditos requeridos neste item.

4 – Despesas de Energia Elétrica

O I. Auditor-Fiscal glosou parte dos créditos referentes aos lançamentos desta conta com a argumentação de que o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de energia elétrica, e que sua verificação foram acostadas cópias de notas fiscais de energia elétrica nas fls. 1.192 a 1.227, somente relativas ao CNPJ da Matriz. Os valores que não se apresentou a Nota Fiscal, referem-se às contas de Energia Elétrica das outras unidades, quais estão devidamente lançados na conta contábil abaixo indicada, sendo que cada lançamento, analiticamente registrado, especifica o valor, a fatura, o mês e a qual endereço ou filial se refere:

CONTA SETORES

- 3.1.02.03.0011 Laticínios/Industria
- 3.1.01.03.0011 Filial Rua Minas
- 3.1.03.03.0011 Supermercado
- 3.1.04.03.0011 Pirajuba
- 3.1.05.03.0011 Comendador Gomes

Dessa forma, restam comprovados os créditos apropriados na planilha e no DACON na conta de Despesas de Energia Elétrica e solicito a manutenção de todos os valores, desconsiderando os glosados pelo I. Auditor Fiscal no Termo de Encerramento de Diligência.

Abaixo copiado do razão analítico (que também está anexado a esta manifestação, os lançamentos das contas de energia elétrica do ano de 2005 para

cada unidade da Cooperativa), demonstrando que está de acordo com os valores lançados no DACON.

5 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas

Neste item, em resumo, o I Auditor-Fiscal ratifica os valores apresentados tanto no DACON quanto nos documentos para a diligência. Entretanto, discorda da utilização de todos os valores apontados porque considera que dos mesmos devem ser abatidos os bônus conseguidos com os fornecedores.

A IN 635, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, publicada em 24/03/2006, em seu art. 23, Inciso III – concede às sociedades cooperativas o direito de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

“b – Aluguéis de prédios máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da Sociedade Cooperativa”.

A IN 635 foi revogada pela IN RFB N. 1911 de 11/10/2019, que manteve o creditamento conforme artigo 298:

“Art. 298. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa”;

Ainda as Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Cofins, respectivamente, concedem à pessoa jurídica o direito de descontar créditos calculados em relação este item. Veja abaixo os textos dessas leis:

Lei 10.637:

“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;

....

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

b) Lei 10.833:

“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,”

À fl. 3245 do Termo de Encerramento de Diligência, o I. Auditor-Fiscal apontou a prática contábil adotada pela Cooperativa, qual seja:

“Verificamos que as despesas com aluguel foram apropriadas a débito da conta 3.1.02.03.0032 – ALUGUÉIS/LOCAÇÕES e a crédito da conta 4.1.02.01.0003.686 BONUS S/ COMPRAS EMBALAGENS, ou seja, a contrapartida foi em conta de receitas.

...

Verificamos que os valores dos impostos incidentes na locação foram apropriados na conta 3.1.06.03.0006.1426 TRIBUTOS TETRA-PAK (PIS/COFINS), cuja contrapartida foi a conta de passivo circulante 2.1.01.1227.3335 TETRAPACK.”

Concluiu que somente a parcela efetivamente paga (valor dos impostos incidentes) servira de base de cálculo dos créditos, pois o valor do aluguel foi concedido como bônus.

A este ponto concordo com I. Auditor-Fiscal, que a despesa efetivamente paga foi o valor dos impostos incidentes. Porém, note-se: Pelos lançamentos contábeis o Bônus foi levado à conta de receitas, com a tributação normal. Acontece que da despesa foi aproveitado apenas a parte dos impostos incidentes lançadas como despesas, ao que se conclui que o Bônus foi tributado em duplicidade.

Portanto, concordo em acatar o aproveitamento dos créditos sobre o valor dos impostos pagos, desde que sejam também excluídos das receitas os Bônus, como forma de justiça tributária.

6 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda

Na apreciação do I. Auditor-Fiscal não foi possível acatar os créditos lançados no DACON referentes a estes custos, pelo motivo de que foram solicitados alguns esclarecimentos no TIF 002 (itens 1.17 e 2.4), os quais não foram apresentados pela Cooperativa. Veja a solicitação constante nas folhas 3246 e 3247 do Termo de Encerramento de Diligência:

“o contribuinte foi intimado a:

- Esclarecer como era feito o transporte do leite cru na captação, se era feito pela Cooperativa em veículo próprio ou se era terceirizado, e se os custos do transporte eram suportados pelo Cooperativa ou eram repassados aos cooperados.
- Apresentar Planilha eletrônica (em formato XLS ou ODS), contendo a relação das operações geradoras dos créditos informados na Linha 07. Despesas de Fretes na Operação de Venda contemplando, no mínimo, as seguintes informações: a) nº do documento fiscal; b) data de lançamento; c) CNPJ do fornecedor; d) valor contábil; e) base de cálculo; f) valor das duas contribuições; g) nº da conta contábil; h) nome da conta contábil; i) centro de custo; j) descrição do centro de custo; k) informações acerca do *documento fiscal de venda que justifica a despesa com o frete na operação de venda: número, CFOP, data de emissão e valor da operação.*”

Em minha avaliação, o I. Auditor-Fiscal não se deu ao trabalho de analisar os registros contábeis; se assim o fizesse, tudo que fora pedido de esclarecimentos estaria apresentado. Veja os quadros abaixo, com os esclarecimento solicitados, que foram extraídos da Contabilidade da Cooperativa:

Desta forma, fica claro que os esclarecimentos solicitados pelo I. Auditor-Fiscal foram apresentados, logo, solicito a manutenção dos créditos sobre os pagamentos efetuados a título de fretes do 2º percurso, dando assim a oportunidade da COFRUL apropriar-se do créditos de PIS e Cofins que lhes são de direito, atendendo também o princípio da não-cumulatividade.

7 – Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais

Ao analisar este item de crédito lançado pela COFRUL, o I. Auditor-Fiscal declara que o contribuinte se enquadra na previsão legal para apropriação do crédito presumido, conforme expresso no 4º parágrafo das fls. 3249:

“Verificamos ... Portanto o contribuinte se enquadra na previsão legal para apropriação do crédito presumido.”

Inclusive ratifica o entendimento da RFB com a apresentação dos artigos 5º a 11º da Instrução Normativa 660/2006 nas fls. 3249 a 3251.

No Anexo V, apresento os relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem e comprovam os valores mensais apropriados de créditos presumidos de PIS e Cofins relativos à Fábrica de Ração.

Ante ao exposto, considerando os documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa. Portanto as informações apresentadas evidenciam e comprovam os valores exibidos.

8 - Insumos – Industrialização por Encomenda

Ao analisar os valores que se serviram para apuração de créditos incidentes sobre industrialização por encomenda, alocado na Fábrica de Ração, na planilha “Resumo 2005” constante do arquivo excel “Créditos indústria geral 2005” (arquivo não paginável– Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040). o I. Auditor- Fiscal neste item argumenta o seguinte:

“Não foi apresentado qualquer demonstrativo identificando analiticamente as notas fiscais, fornecedores, e os itens sujeitos a apropriação dos créditos de PIS e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

Portanto, restaram não comprovados os créditos incidentes sobre valores a título de industrialização por encomenda.”

No Anexo VI, apresento os relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem e comprovam as receitas apropriados a título de industrialização por encomenda.

Ante ao exposto, considerando os documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa. Portanto as informações apresentadas evidenciam e comprovam os valores exibidos.

Diante de tudo que foi exposto no corpo deste documento recursal, a Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda. Cofrul, considerando que os argumentos aqui apresentados expressam a verdade dos fatos, REQUER:

- a) Sejam reconhecidos os créditos de PIS e Cofins comprovados neste documento;
- b) Seja realizada análise desta Manifestação de Inconformidade Complementar pelo reconhecimento da documentação anexada a ela como elemento probatório dos argumentos que viabilizam os direitos pleiteados;
- c) Seja dado acolhimento à documentação juntada pela regularidade, extraída ou baseada nos livros fiscais e da escrituração, elaborada nos termos das diretrizes e práticas vigentes; e
- d) Se restarem dúvidas ou controvérsias a serem sanadas, entende que seja aberta oportunidade de nova Diligência com o objetivo de apresentar esclarecimentos adicionais na preservação de direitos e promoção da justiça fiscal.

A lide foi decidida pela 4^a Turma da DRJ em Brasília/DF, nos termos do Acórdão nº 101-000.197, de 31/07/2020 (fls.124/178), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, com o reconhecimento do crédito de PIS, 2º Trimestre/2005, no montante de R\$ 47.608,31 (fl. 3.268, Anexo V do Termo de Encerramento de Diligência, do processo relativo ao Auto de Infração – PIS/COFINS de nº 10972.720047/2011-11), nos termos da Ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005.

COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE ATÉ NO LIMITE DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

Comprovada nos autos a existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, efetua-se a compensação do débito tributário até no limite daquele crédito, dado que esta pressupõe a existência de crédito para o encontro de contas débito *versus* crédito.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde repisa e reitera os argumentos outrora trazidos na manifestação de inconformidade complementar de diligência nos autos do processo n.º 10972.720047/2011-11, relativo ao Auto de Infração.

Ao final requer:

III – A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, feitas as devidas provas e comprovações por elementos consistentes extraídos de documentos hábeis e escrituração contábil reconhecida na forma da legislação pertinente, que confirmam o Direito Creditório de PIS do 2º Trimestre/2005 a que faz jus a Recorrente, em sua totalidade no montante de R\$ 103.083,94, sejam reconsideradas as alegações do Relator da DRJ/Brasília/DF nos termos abaixo e, dado provimento a este Recurso, com reconhecimento integral dos créditos pleiteados pela Recorrente:

“...Portanto, uma vez não comprovada nos autos a existência integral do crédito solicitado (reconhecimento parcial) contra a Fazenda Pública passível de resarcimento/compensação, não há o que ser reconsiderado na apuração procedida pela autoridade fiscal.

Ex positis, Voto no sentido de julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o crédito de PIS, 2º Trimestre/2005, n montante de R\$ 47.608,31 (fl. 3.268, Anexo V do Termo de Encerramento de Diligência) e homologar a(s) compensação(ões) declarada(s) até no limite do valor reconhecido.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 08/12/2020 (fl.192) e protocolou Recurso Voluntário em 07/01/2021 (fl. 3371) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica do relatório acima o objeto do presente processo, bem como segundo os argumentos da contribuinte, este processo tem estreita ligação com o Auto de Infração nos autos do processo nº 10972.720047/2011-11, de PIS/Pasep e da COFINS, que formalizam o ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de janeiro a dezembro de 2005.

Aquele processo, resultou na reconstituição da escrita fiscal, bem como, onde consta todos os documentos relativos aos créditos objeto dos autos. Contudo, como o mérito sobre as glosas foram apreciados nos processos relacionados aos pedido de restituição/compensação, consequente serão julgado neste processo.

II - Do ônus da prova:

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos no crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatora, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

Pois bem. Conforme disposto no caput do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, a utilização de créditos na apuração da Contribuição devida representa uma faculdade do contribuinte.

Só que em optando o contribuinte em utilizar-se de crédito que entende ter direito, lhe cabe, o ônus de estar à frente da atividade probatória do direito alegado, nesse sentido trazendo as informações e esclarecimentos solicitados pelo fisco e as provas hábeis e suficientes a atestar não só a existência dos custos e despesas incluídos na base do crédito apurado, como sua natureza, conforme por ele informado em DACON, para fins da necessária análise e conferência dos créditos pela autoridade fazendária competente.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de “provar” não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

A razão pela qual estas considerações são feitas neste item preambular do voto é a de que, como se verá em relação a grande parte dos créditos pleiteados no presente processo (ver itens a seguir), a contribuinte se limita a apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos. O que se

quer aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, tais institutos não se destinam a tanto.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que se possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, nesse sentido, a decisão da DRJ é intocável.

É importante observar, nesta toada, que os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional² e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, que determina que a impugnação conterá “*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”.

No caso em tela, por envolver a fruição de créditos de PIS e da COFINS, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência, ou seja, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784/99³, no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC⁴. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)” (Acórdão nº 3401-003.096 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, Processo n.º 11516.721501/2014-43, Rel. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, Sessão 23/02/2016). (grifou-se)

² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

³ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

(...)

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Verificasse que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. **Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.** (Acórdão nº 3402-004.904 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, Processo nº 11516.721278/2011-91, Rel. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Sessão de 01 de fevereiro de 2018). (grifou-se)

Feitas essas breves consideração, em não havendo preliminar, passa-se de plano ao mérito.

IV – Do mérito:

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedidos de resarcimento de crédito de PIS/Cofins, apurados sob o regime da não-cumulatividade, vinculados a pedidos de compensação, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem.

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

1. Exclusão a título de Custo Agregado aos Produtos Adquiridos;
2. Exclusão a Título de Parcela do Repasse ao Associado;
4. Exclusão a Título de Revenda de Mercadorias a Cooperado;
5. Exclusão a Título de Receitas Financeiras – Alíquota zero;
6. Exclusão a Título de Produtos de Revenda – Alíquota zero e Substituição Tributária;
7. Exclusão a Título de Produtos Suspensos da Cobrança.

Ainda, após o julgamento de primeira instância administrativa, restaram controvertidas as glosas sobre as seguintes rubricas:

- a) bens para Revenda;
- b) material de embalagem de transporte
- c) material empilhadeira
- d) material de laboratório;
- e) manutenção/custo caldeira;
- f) manutenção de equipamentos indústria
- g) manutenção máquinas Tetra Park;
- h) despesas de energia elétrica;
- i) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;
- j) despesas com fretes na operação de venda;
- l) crédito Presumido – fabrica de ração; e,

m) insumos - industrialização por encomenda.

Inicialmente, cabe esclarecer que a recorrente é uma Cooperativa de Produção Agropecuária domiciliada em Frutal/MG e, na época dos fatos, atuou principalmente na exploração das atividades demonstradas no quadro abaixo:

| Estabelecimento | | Atividade |
|------------------------|--|--|
| 0001 | Matriz (Laticínio e Supermercado) | CNAE: 1052-0-00 Fabricação de laticínios. 1051-1-00 - Preparação do leite 1066-0-00 - Fabricação de alimentos para animais |
| 0002 | Filial COMENDADOR GOMES | CNAE: 4789-0-99 Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente. |
| 0003 | Filial PIRAJUBA | CNAE: 4789-0-99 Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente. |
| 0004 | Filial FRUTAL (Loja Veterinária na Rua Minas Gerais) | CNAE: 4789-0-99 Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente. |
| 0005 | Filial FRUTAL - baixada em 05/10/1995 | CNAE: 1052-0-00 - Fabricação de laticínios. |
| 0006 | Filial BARRETOS | CNAE: 4631-1-00 Comércio atacadista de leite e laticínios e 1051-1-00 - Preparação do leite. |
| 0007 | Filial BARRETOS (SALA 02) ABERTA EM 02/12/2005 | CNAE: 4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional. |

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Do conceito de insumos:

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quanto no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua impescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

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 RESTITUTIVO 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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos façam parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

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

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram

identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

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.

Excertos do parecer:

(...)

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, por quanto 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

ProcuradoriaGeral 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: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas essas considerações, passamos agora a análise das rubricas que foram alvo de glosas por parte do fisco, ora objeto do pedido de ressarcimento/compensação. Para melhor visualização e didática do voto irei dispor das glosas na ordem e de forma semelhante como elas foram tratadas pela defesa em conjunto com as razões da fiscalização para negativa do crédito.

1. Exclusão a título de Custo Agregado aos Produtos Adquiridos:

A autoridade fiscal descreve no Relatório Fiscal de Diligência, como foram lançadas na contabilidade os custos agregados e conclui que *o método de cálculo não atende o requisito legal e os registros contábeis não demonstram a vinculação dos custos aos produtos dos associados, restando não comprovado a dedução do “Custo agregado ao Produto Agropecuário*. Oportuna a transcrição:

O contribuinte esclareceu que as aquisições de terceiros foram lançadas na contabilidade na conta 3.1.02.01.0003 – Compra de Leite SPOT. Os custos agregados foram excluídos da base de cálculo com base no valor apurado proporcionalmente ao leite adquirido de terceiros (leite spot) em relação ao montante adquirido de leite (leite de cooperados mais leite de terceiros), conforme esclarecimentos e demonstrativos acostados nas fls. 2.458 a 2.459.

Acostamos nas fls. 3.040, o arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, contendo o arquivo em excel “Pis e Cofins 2005” com várias planilhas, inclusive a planilha relativa aos demonstrativos dos custos agregados com título “Exclusões Repasse”.

Nessa planilha foi demonstrado o cálculo do custo agregado ao leite adquirido, separando a origem do leite em: a) “compra de leite cooperado” e b) “compra de leite terceiros”.

Verificamos que em alguns meses a parcela adquirida de terceiros corresponde a mais de 50% do total de leite comprado.

Verificamos que o contribuinte totalizou as aquisições de leite (cooperados mais terceiros), totalizou os custos agregados, e proporcionalizou os custos totais agregados na proporção dos custos das aquisições dos cooperados com o total das aquisições, encontrando o valor da “Parcela dos custos agregados – Cooperado”.

Posteriormente segregou o valor dessa parcela proporcionalmente às receitas com derivados, leite longa vida e leite in natura, encontrando o valor da “Parcela dos custos agregados – Cooperado por linhas de produtos”.

O valor da “Parcela dos custos agregados – Cooperado por linhas de produtos” relativo a derivados, foi utilizada como exclusão da base de cálculo das contribuições, com o título “Custo Agregado ao Produto Agropecuário”, conforme se pode verificar no demonstrativo fls. 2.459.

Portanto, como a referida planilha e outros documentos demonstram que a Cooperativa recebia leite de cooperados e adquiria leite de não cooperados, pessoas físicas e jurídicas, a dedução dos custos agregados ao leite recebido dos cooperados, exigiria separar, na contabilidade, as receitas relativas ao leite recebido dos cooperados e os custos a ela vinculados.

Verificamos os registros contábeis e identificamos a conta 3.1.02.01.0001.291 - COMPRAS DE LEITE COOPERADOS. Analisando o Razão dessa conta constatamos

que os valores foram registrados por totais quinzenais, sem nenhuma identificação relativa a qual cooperado se referia a aquisição. Nos arquivos auxiliares a conta recebe o código reduzido 291 - COMPRAS DE LEITE COOPERADOS, mas os registros também são quinzenais.

Com relação às contas de custos agregados, constantes do demonstrativo do contribuinte, não existe qualquer segregação que permita vincular tais custos aos produtos adquiridos de associados.

Como os registros contábeis não segregam tais operações, não é possível formar convicção de que os custos apropriados de fato foram utilizados nos produtos adquiridos de cooperados, infringindo o disposto no art. 17 da Lei 10.684/2003, que restringe a dedução de custos somente aos que sejam vinculados aos produtos dos associados da cooperativa.

Convém ainda ressaltar, que nem todos os custos se agregam a todos os produtos citados nos demonstrativos, como por exemplo: despesas com embalagens e Manutenção de Serviços Tetra Park, não se agregam a venda de leite in natura a granel.

Assim o método de cálculo não atende o requisito legal e os registros contábeis não demonstram a vinculação dos custos aos produtos dos associados, restando não comprovado a dedução do “Custo agregado ao Produto Agropecuário”.

Demonstramos os valores não comprovados, extraídos do demonstrativo do contribuinte (fls. 2.459):

Custo Agregado ao Produto Agropecuário

| Jan | Fev | Mar | Abr | Mai | Jun |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 78.618,17 | 62.905,33 | 70.515,75 | 92.490,44 | 62.697,22 | 47.581,56 |

| Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 31.666,05 | 32.263,59 | 24.057,35 | 24.466,72 | 40.502,08 | 30.838,92 |

A análise supra consta do item 1.1 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse referida exclusão. Dessa forma, permaneceram sem comprovação os valores citados acima.

Convém ainda ressaltar, que vários dos custos utilizados para compor os cálculos restaram não comprovados ou foram parcialmente glosados, como se verá nos itens seguintes, de forma que, ainda que consiga comprovar essa exclusão ela terá que ser recalculada excluindo-se os custos não comprovados.

Defende a recorrente que a segregação de tais receitas, foram realizadas da seguinte forma:

- ✓ Compra de Leite Cooperado – Laticínio - nomenclatura utilizada na planilha fls.3.040, refere -se a – **conta: 3.1.02.01.0001 – Compras de Leite Cooperados**
- ✓ Compra de Leite Terceiros – Laticínio nomenclatura utilizada na planilha fls.3.040, refere-se a **conta: 3.1.02.01.0003 – Compra de Leite SPOT**

Esclarece que com relação a “**Compra de Leite de Terceiros - Laticínios**” nomenclatura usada na planilha de fls. 3040 (arquivo não paginável fornecido à Autoridade Fiscal encarregada da diligência), refere-se a “**conta:3.1.02.01.003 – Compra de Leite SPORT**”, nessa relação foram inseridas a composição do leite adquirido de terceiros (leite spot), pessoas jurídicas associadas, e trás a seguinte relação:

| COOPERADOS PESSOA JURIDICA |
|-------------------------------|
| GAZARRA BORGES & CARVALHO |
| SINIBALDO JOSE GAZARRA BORGES |
| DEOCLECIO VENANCIO GOMES |
| JOAQUIM LEONEL PINHEIRO |
| JOSE RODRIGUES DA SILVA NETO |

Com relação a **conta 3.1.02.01.0001.291 - COMPRAS DE LEITE** **COOPERADOS**, em que restou constatado pelo Auditor-Fiscal *que não haveria nenhuma identificação relativa a qual cooperado se referia a aquisição*, afirma a contribuinte que para comprovação, apresentou no Anexo II, uma cópia do Livro Registro de Entradas - Cooperados, onde estão detalhadas as aquisições de Leite individualizadas por cooperado, com indicação do valor contábil de cada nota fiscal, bem como sua numeração.

Ainda, consta da defesa as seguintes alegações:

Conforme informações fornecidas pela Cooperativa e esclarecimentos acima prestados, verifica-se que, em sua maioria, as operações são realizadas com cooperados, ou seja, os custos são comuns em ambas as atividades (atividade própria da Cooperativa e às atividades com os não-associado) e o processo produtivo é uniforme e já está estabilizado, tornado desnecessário a segregação na Contabilidade de receitas do leite recebido dos cooperados e os custos a elas vinculados. Portanto, para apuração correta e conservadora a Cooperativa totalizou as aquisições de leite (cooperados mais terceiros), totalizou os custos agregados, e proporcionalizou os custos totais agregados na proporção dos custos das aquisições dos cooperados com o total das aquisições, encontrando o valor da Parcela dos custos agregados – Cooperado.

Sem razão a recorrente nesse ponto.

Primeiramente, é importante esclarecer que a Lei nº 5.764/71, define o que é ato cooperado, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Neste sentido o art. 79 da referida lei informa que: “*Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais*”.

Conforme veremos com mais detalhes abaixo, a lei permite a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, os dispêndios decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, quando da sua comercialização, na proporção do que efetivamente foi pago ao associado. Em outras palavras, para que haja ato cooperativo, necessário que o repasse se dê a associado e em decorrência do comércio de produtos por ele entregue à cooperativa, como consequência os custos que forem agregados aos produtos de não associados não poderão ser excluídos.

Em caso análogo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o mérito da repercussão geral reconhecida no RE 598085/RJ e no RE 599362/RJ, sedimentou posicionamento no sentido de que “*Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável*”, concluindo ser “*tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas quando prestarem serviços a terceiros não associados (não cooperados)*”.

No presente caso, conforme evidenciado pela Autoridade Fiscal encarregada da diligência “*a Cooperativa recebia leite de cooperados e adquiria leite de não cooperados, pessoas físicas e jurídicas, a dedução dos custos agregados ao leite recebido dos cooperados,*

exigiria segregar, na contabilidade, as receitas relativas ao leite recebido dos cooperados e os custos a ela vinculados”.

Com efeito, a autuação fiscal exige a cobrança do PIS da COFINS da cooperativa sob o pretexto que todas as receitas por ela aferidas devem ser tributadas, tendo em vista não existir qualquer segregação que permita vincular tais custos aos produtos adquiridos de associados.

Caberia à contribuinte além de contabilizar destacadamente, comprovar mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadoria e quantidades vendidas, visto ser essa identificação condição para que possa ser excluída da base de cálculo a receita decorrente da venda de bens e mercadorias ao associado, assim determina o artigo 15 da MP nº 1.858-9, com as suas sucessivas reedições, tendo permanecido a de nº 2.158-35, de 2001:

Art.15 - As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I- os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - **as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;**

III- as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV- as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I-a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II- **serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.** (grifou-se)

Ressalta-se que, ao contrário do afirmou em suas razões, não foram juntadas quaisquer planilhas discriminando os adquirentes dos produtos comercializados. Os valores contabilizados nas contas “3.1.02.01.0003 – Compra de Leite SPOT” e “conta 3.1.02.01.0001.291 - COMPRAS DE LEITE COOPERADOS”, não atendem ao disposto no artigo 17 da Lei nº 10.684/2003, que expandiu as hipóteses de exclusão da base de cálculo para as cooperativas:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, **as sociedades cooperativas** de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal, ao normatizar e consolidar a legislação em vigor sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas sociedades cooperativas, editou a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, e no seu artigo 33 assim explicita o comando inserto no artigo 17 da lei nº 10.864/2003:

Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

I - repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa, observado o disposto no § 1º;

II - das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos; e

VI - das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizada a prazo, a cooperativa poderá excluir da receita mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e

II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

II - terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§ 3º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 4º O disposto no inciso VI do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999, observado que as sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos Fundos a que se refere, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 5º A sociedade cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões previstas neste artigo contribuirá, cumulativamente, para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

§ 6º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§ 7º As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo, os valores:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - de que tratam os incisos I a VI do caput;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 8º As sociedades cooperativas de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo, os valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - das sobras e dos fundos de que trata o inciso VI do caput;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - dos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 9º **Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.**(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 10. Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica, quando repassados aos associados.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 11. A exclusão permitida às demais sociedades cooperativas limita-se aos valores destinados à formação dos fundos previstos no inciso VI do caput.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 12. O disposto nos §§ 7º, 8º e 11 aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003) (grifou-se)

De acordo com o inc. II do §2º do citado art. 33 da IN SRF nº 247/2002, as exclusões da receitas de venda de bens e mercadorias a associados, devem ser *contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.*

Assim, ainda que em tese a afirmação da contribuinte deve ser admitida como correta (não incidência do PIS e da Cofins sobre atos cooperativos típicos), inexiste nos autos elementos de prova suficientes para demonstrar qual parcela da autuação efetivamente se refere aos atos cooperativos típicos e quais valores seriam correspondentes à atos não cooperativos que tenham sido praticados pela cooperativa no período.

No presente caso, caberia a contribuinte elaborar uma planilha discriminando, item por item, os valores dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, decorrente da comercialização de produtos por eles entregue à cooperativa, indicando ainda a devida escrituração nos livros Diário e Razão. Contudo, apesar de intimada inúmeras vezes, se absteve de prestar os devidos esclarecimentos

Desta forma, a recorrente não trouxe aos autos elementos de prova suficientes para afastar a exigência fiscal realizada sobre as receitas por ela aferidas no período, não

elencando elementos modificativos contundentes de forma a infirmar quais os valores de atos cooperativos típicos foram indevidamente autuados.

Portanto, em relação às alegadas deduções, fica prejudicada a análise, pela ausência de provas que deveriam ter sido apresentadas no momento da impugnação, diante deste fato, nego provimento ao recurso neste quesito.

2. Exclusão a Título de Parcela do Repasse ao Associado:

Com relação as parcelas repassadas aos associados, como exposto no item anterior, a fiscalização considerou indevidas, uma vez que foram contabilizadas indistintamente a associados e não associados. Para melhor entendimento, transcrevo o trecho da conclusão da diligência solicitada pela decisão recorrida:

A exclusão tratada neste item foi demonstrada na mesma planilha relativa à exclusão tratada no item anterior, acostada nas fls. 2.459, cujo arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005 foi acostado nas fls. 3.040, contendo a planilha “Exclusões Repasse”.

Para apurar o valor da exclusão, o contribuinte totalizou as receitas com derivados, leite longa vida e leite in natura, e encontrou a proporção do total que se referia às receitas com derivados.

Multiplicou essa proporção pelo valor das compras de leite de associados encontrando o valor da exclusão, que identificou como “Parcela do repasse ao associado por linha de produtos”.

Consoante já frisamos no item anterior, restou demonstrado que a Cooperativa recebia leite de cooperados e adquiria leite de não cooperados, pessoas físicas e jurídicas, assim, a dedução dos valores repassados aos associados, exigiria segregar, na contabilidade, as receitas relativas ao leite recebido dos cooperados, nos termos do inciso II, § 2º, do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Na conta sintética 2.1.01.02 ASSOCIADOS COM. PRODUÇÃO existe a conta analítica 2.1.01.02.0001.126 FORNECEDORES DE LEITE. Verificamos os registros contábeis e constatamos que os valores dos pagamentos foram registrados por totais quinzenais, sem qualquer identificação que atenda aos requisitos do II, §2º, do art. 15 da citada Medida Provisória.

Verificamos os registros contábeis efetuados nas contas que compõem a conta sintética 1.1.01.02 BANCO CONTA MOVIMENTO, e constatamos que os valores dos pagamentos foram registrados por totais quinzenais, sem qualquer identificação que atenda aos requisitos do II, §2º, do art. 15 da citada Medida Provisória.

Verificamos na conta sintética 4.1.02.01 VENDAS LÍQUIDAS, que compõe todas as contas analíticas de vendas do laticínio, e constatamos que não existe qualquer segregação permita identificar a qual cooperado se refere ditas vendas.

Pelo exposto, os valores deduzidos da base de cálculo das contribuições como “Custo de Repasse ao Cooperado - Derivados” restaram não comprovados, conforme relação a seguir:

Custo de Repasse ao Cooperado - Derivados

| Jan | Fev | Mar | Abr | Mai | Jun |
|-----------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|
| 83.847,53 | 58.504,25 | 75.520,66 | 101.939,43 | 67.558,51 | 46.565,24 |

| Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 28.803,20 | 23.089,15 | 17.192,73 | 17.524,99 | 26.873,40 | 16.847,47 |

Destacamos ainda, que, da forma como foi apurada essa exclusão, a partir dos valores da receita bruta de vendas, nesses valores estão incluídos, entre outros, os custos de produção, que foram também objeto de exclusão, conforme item anterior, portanto ocorreu exclusão em duplicidade.

Em suma, caso o contribuinte consiga comprovar que faz jus a essa exclusão, não poderá descontar a exclusão tratada no item anterior. E caso consiga comprovar que pode excluir as duas, a segunda deverá ser deduzida do valor da primeira, caso contrário estaria excluindo valores em duplicidade.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme item 1.2 e 2.1 do TIF 002. Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse referida exclusão.

Dessa forma, permaneceu sem comprovação os valores citados acima.

Neste tópico, a interessada se limitou a argumentação do tópico anterior, em suma disse o seguinte:

Conforme esclarecido no item 2 anterior e documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa, verifica-se que em sua maioria as aquisições de Leite (Pessoa Física e Jurídica) são realizadas com cooperados e estabilidade do processo produtivo, ou seja, os custos são comuns em ambas as atividades (atividade própria da cooperativa e às atividades com os não-associados), tornado desnecessário a segregação na Contabilidade de receitas do leite recebido dos cooperados e os custos a ela vinculados. Por este motivo, a Cooperativa utilizou como método de apuração das exclusões a proporcionalidade. Vale ressaltar: No item 2 foi justificado o porquê da adoção deste método.

De qualquer modo, em relação aos repasses, o procedimento do Fisco se baseou no que estabelece o inciso II do § 2º do artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, transcrito anteriormente, que permite o repasse dos valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa, com a ressalva de que devem ser *contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

No presente caso, como acima, a Cooperativa não identificou quais os valores constantes de sua contabilidade que corresponderiam aos atos cooperativos típicos, não obstante a conversão do julgamento do presente processo em diligência. Ausência de provas suficientes nos autos para afastar a exigência fiscal realizada sobre as receitas por ela aferidas no período, não elencando elementos modificativos contundentes de forma a infirmar quais os valores de atos cooperativos típicos foram indevidamente autuados.

De se negar, pois, provimento ao recurso quanto a esse tópico.

3. Exclusão a Título de Revenda de Mercadorias a Cooperado:

Quanto a esse item, o Relatório Fiscal, assim se manifestou:

O Relatório da consultoria Moore Stephens Prisma (fls. 42 a 73), noticia que as receitas da filial situada na rua Minas Gerais (Loja Veterinária), foram integralmente excluídas da tributação:

a) Exclusões de revenda de mercadoria a cooperado

Consideramos como exclusão a venda realizada na unidade FILIAL RUA MINAS GERAIS, nesta unidade são comercializados os produtos veterinários e demais insumos agropecuários. Também fomos informados que a COFRUL só realiza operações com cooperados, motivo pelo qual optamos em realizar a exclusão integral da receita da unidade.

No demonstrativo de apuração da base de cálculo das contribuições acostado nas fls. 2.460, verificamos que existe a exclusão a título de “Revenda de Mercadoria a Cooperado” cujos valores mensais são idênticos aos valores mensais das receitas com título “Receita Rua Minas” constante do mesmo demonstrativo, assim, nenhuma parcela da receita da loja veterinária foi submetida à tributação das contribuições.

A exclusão da receita de venda de bens e mercadorias a associados da base de cálculo das contribuições está prevista no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, inciso II do caput e no inciso II do § 2º já transcritos no item anterior.

A Receita Federal tratou do tema na Instrução Normativa SRF nº 247/2002, mais precisamente no inciso II do caput, §§ 2º, 3º e 7º do art. 33, já transcritos anteriormente.

Consoante os dispositivos legais citados, a exclusão só é permitida quando tais receitas forem segregadas na contabilidade, identificando o associado e quando determinada a espécie, o valor e a quantidade de bens ou mercadorias vendidas.

Verificamos os registros contábeis efetuados na conta analítica 4.1.01.01.0001.679 VENDA FIL/RUA MINAS GERAIS e constatamos que as receitas foram registradas por totais diários a vista e a prazo, sem qualquer identificação que atenda aos requisitos do II, §2º, do art. 15 da citada Medida Provisória.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais (fls. 3.201), utilizando como filtro notas fiscais de “saída”, filtro CNPJ “18.581.025/0004-34”, e verificamos que as receitas de vendas não são decorrentes apenas de insumos da atividade dos associados, incluem entre outros: parafusos, telas diversas, arruelas, alicates, adaptadores, abraçadeiras, arcos de serra, arreios, cadeados, chaves diversas, correntes, canivetes, botinas, barras de ferro, brocas, ração para cães, além de uma infinidade de itens que não são insumos da atividade dos associados.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “saída”, filtro CNPJ “18.581.025/0004-34” e geramos um demonstrativo contendo as informações: NOME, TIPO PARTICIPANTE, CPF/CNPJ, VALOR TOTAL ITENS.

Efetuamos cruzamento de dados desse demonstrativo constantes com a listagem de associados, acostada no arquivo não-paginável listagem dos Associados (fls. 3.047) comparando CPF/CNPJ, e verificamos vendas efetuadas a várias pessoas jurídicas e a várias pessoas físicas não associados, bem como a pessoas físicas cuja data de associação é posterior a 2005 (época dos fatos).

Face ao exposto, restaram não comprovadas as exclusões a título de “Revenda de Mercadoria a Cooperado”, constante do demonstrativo de fls. 2.460.

A análise supra consta do item 1.3 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse referida exclusão.

Dessa forma, permaneceu sem comprovação os valores das exclusões a título de “Revenda de Mercadoria a Cooperado”, constante do demonstrativo de fls. 2.460.

Apenas para exemplificar, anexamos os valores identificados para pessoas jurídicas:

| Nome do Participante | Tipo do Participante | CPF/CNPJ do Participante | Valor dos Itens | ADMISSAO | ANO |
|---|----------------------|--------------------------|-----------------|----------|-----|
| ASSISTENCIA SOCIAL ASILO PIO XII | PJ | 20549861/000130 | 67,60 | | |
| ASSISTÉNCIA SOCIAL ASILO PIO XII | PJ | 20549861/000300 | 1.029,10 | | |
| CAIXA ESCOLAR DA E.E. LAURISTON SOUZA | PJ | 20024618/000107 | 309,10 | | |
| CASEMG-CIA. ARM. SILOS. EST. MINAS GERAIS | PJ | 17186370/012336 | 57,60 | | |
| COOP DE CREDITO DA REGIAO DE FRUTAL LTDA | PJ | 71419600/000137 | 4,00 | | |
| ISMAR OLIVEIRA LIMA | PJ | 60434487/006930 | 110,30 | | |
| MARCELO JOSE NEVES | PJ | 42993337/000197 | 145,70 | | |

| | | | | | |
|--|----|-----------------|-----------|--|--|
| MEGALEITE IND E COM DE PROD LACTEOS LTDA | PJ | 05430530/000274 | 51,60 | | |
| SP QUEIROZ COMERCIO INDUSTRIA LTDA | PJ | 71408793/000120 | 56.335,75 | | |

Apenas para exemplificar, anexamos os valores identificados para pessoas físicas não associadas:

| Nome do Participante | Tipo do Participante | CPF/CNPJ do Participante | Valor dos Itens | ADMISSAO | ANO |
|----------------------------------|----------------------|--------------------------|-----------------|----------|-----|
| ADALMES JOSE DA SILVA | PF | 11167203615 | 45,80 | | |
| ADGUAIWAO DONIZETE FREITAS | PF | 25505190600 | 97,95 | | |
| AGACIO ALVES DE SOUZA (ESPOLIO) | PF | 07171005640 | 120,00 | | |
| ALCIRA FERNANDES MARTINS | PF | 07721310044 | 33,00 | | |
| ANA MARIA DE VASCONCELOS | PF | 22245057791 | 1.789,45 | | |
| ANTONIO ANDRADE FERREIRA | PF | 04114884653 | 5.257,13 | | |
| ANTONIO DE PAULA DA SILVEIRA | PF | 10801650615 | 215,10 | | |
| APOLDO MANOEL DA ROCHA | PF | 30100000000 | 147,85 | | |
| APARECIDA MARIA DO REIS | PF | 09449969007 | 6,00 | | |
| BOLIVAR ABADIO DE PAULA E SILVA | PF | 00460192604 | 100,67 | | |
| CACILDO BOTELHO | PF | 00839973691 | 716,00 | | |
| CARLOS ALBERTO BATISTA | PF | 78734444653 | 4.775,11 | | |
| CARLOS ANDREIS | PF | 26324830853 | 1.430,31 | | |
| CARLOS EDUARDO DE PAULA MENDONCA | PF | 29000000000 | 260,00 | | |
| CARLOS JOSE DA SILVA | PF | 2061097472 | 17.256,21 | | |
| CARLOS ROBERTO CLÉMENTE | PF | 19117990610 | 331,40 | | |
| CARMINA FARIA DA SILVA | PF | 100297688053 | 30,60 | | |
| CARMO ANDRADE FERREIRA | PF | 03716589691 | 34,00 | | |
| CECILIA JOSEFA FERREIRA | PF | 06127550610 | 10,20 | | |
| CELIANE MARIA DE PEDROSO | PF | 01071000002 | 40,00 | | |
| DEBRAIR ALVES ROSA | PF | 061289904653 | 65,00 | | |
| DEBRAIR PEREIRA DA SILVA | PF | 037179854691 | 29,60 | | |
| DIRceu COSTA CURTA | PF | 13511980844 | 1.363,15 | | |
| DOMINGOS ISTOFILIS | PF | 06132766634 | 22,70 | | |
| ELMIRA FERREIRA | PF | 00720554970 | 108,90 | | |
| ERICA JOSE | PF | 03720554970 | 220,00 | | |
| FABIO DORIA DO AMARAL (ESPOLIO) | PF | 01009591800 | 405,40 | | |
| FABRICIO OLIVEIRA ASSUNCAO | PF | 03600796607 | 273,20 | | |
| FLORESTANO FELICIANO DA SILVA | PF | 010777945604 | 86,30 | | |
| GERALDO BATISTA RIBEIRO | PF | 11166924653 | 26,00 | | |
| GILBERTO FERREIRA | PF | 2061097472 | 240,00 | | |
| GILSON LUIZ LEAL | PF | 42252512687 | 1.385,41 | | |
| GUILHERME FIRMINO ALMEIDA | PF | 03717990649 | 67,70 | | |
| HERIBERTO MENDES DA SILVA | PF | 07034571600 | 9,90 | | |
| IL DEBRANDO JESUS MIRANDA | PF | 11168471672 | 424,30 | | |

Identificação da Ordem

| | |
|---|-------------------------------------|
| Número do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 0610500-2020-00001-3 | Código de Acesso 11340958 |
|---|-------------------------------------|

| | | | | | |
|-------------------------------------|----|--------------|----------|--|--|
| ILSON LONGUINHOS QUEIROZ | PF | 26254018691 | 699,80 | | |
| ISMARO RODRIGUES NUNES | PF | 15049558620 | 105,80 | | |
| ISRAEL BARBOSA | PF | 14555964691 | 12,40 | | |
| JALDO REIS | PF | 00795810644 | 168,40 | | |
| JAMES JOSE EMERENCIANO | PF | 25503529634 | 1.255,75 | | |
| JOAO ROBERTO LAMANA | PF | 01521691800 | 2.056,10 | | |
| JOAQUIM MATIAS DE CARVALHO | PF | 14596954615 | 204,50 | | |
| JOSE AMERICO RODRIGUES FERREIRA | PF | 004600605615 | 25,90 | | |
| JOSE FRANCISCO RIBEIRO | PF | 42783631687 | 35,50 | | |
| JOSE VIEIRA DA COSTA | PF | 03715450649 | 94,70 | | |
| JUVENAL BATISTA DE VASCONCELOS | PF | 06132006672 | 137,75 | | |
| MARDEM LUCIO FERREIRA ASSUNCAO | PF | 36195120600 | 18,90 | | |
| MARIA BATISTA MACHADO | PF | 02835494677 | 905,20 | | |
| MARIO ALVES PEREIRA | PF | 08521433620 | 3.421,14 | | |
| MAURIL LEAL DE PAULA | PF | 66218047849 | 422,90 | | |
| MOACIR LOPES FURTADO | PF | 11168056691 | 164,65 | | |
| OLAVIO MARQUES DA SILVA | PF | 15219887815 | 415,28 | | |
| ORLANDO BERTANHA | PF | 16391195820 | 44,90 | | |
| ORLANDO LUIZ ORLANDI | PF | 53238281704 | 3.997,00 | | |
| ORONDA MENDONCA QUEIROZ | PF | 69674426604 | 222,58 | | |
| OSVALDO FACCINI E OUTROS | PF | 22578919887 | 1.976,42 | | |
| OSWALDO BAZILIO DE CARVALHO | PF | 17010314691 | 2.102,19 | | |
| PAULO SALES DE MENEZES | PF | 10802940668 | 11,30 | | |
| PEDRO ALVES BORGES (NASCIDO 16/05/4 | PF | 00460540653 | 50,10 | | |
| PEDRO FERREIRA DA CRUZ | PF | 18280080600 | 104,90 | | |
| REGINALDO GOMES DE OLIVEIRA | PF | 21211426653 | 768,00 | | |
| REINALDO FERNANDES SILVA | PF | 19165145615 | 202,90 | | |
| REMO DE TULIO E OUTROS | PF | 04369599849 | 21,90 | | |
| RONALDO JONAS FERREIRA | PF | 44662270634 | 25,80 | | |
| SILVINO BORGES DA SILVA | PF | 07029560663 | 127,60 | | |
| SINAIR DE SOUZA | PF | 54621402820 | 460,20 | | |
| VALDETE FURTADO DE MENDONCA | PF | 08412448634 | 35,00 | | |
| VALDEVANDO JOSE DE OLIVEIRA | PF | 03719200604 | 11,30 | | |
| WELLINGTON MENDONCA DA CRUZ | PF | 67740774634 | 34,90 | | |

Apenas para exemplificar, anexamos os valores identificados para pessoas físicas associadas após 2005:

| Nome do Participante | Tipo do Participante | CPF/CNPJ do Participante | Valor dos Itens | ADMISSAO | ANO |
|----------------------------------|----------------------|--------------------------|-----------------|----------|-----|
| ADALMES JOSE DA SILVA | PF | 11167203615 | 45,80 | | |
| ADGUIVALDO DONIZETE FREITAS | PF | 25505190600 | 97,95 | | |
| ALAOR NUNES BARBOSA (ESPOLIO) | PF | 03717585649 | 124,70 | | |
| ALZIRA FERNANDES MARTINS | PF | 97972134804 | 33,90 | | |
| ANA MARIA DE VASCONCELOS | PF | 22245057791 | 1.789,45 | | |
| ANTONIO ANDRADE FERREIRA | PF | 04114884653 | 5.257,13 | | |
| ANTONIO DE PAULA DA SILVEIRA | PF | 10801650615 | 215,10 | | |
| ARIVALDO MANOEL DA ROCHA | PF | 34072446653 | 147,85 | | |
| ATAIDE FRANCISCO DOS REIS | PF | 09490698687 | 8,65 | | |
| BOLIVAR ABADIO DE PAULA E SILVA | PF | 00460192604 | 100,67 | | |
| CACILDO BOTELHO | PF | 00839973691 | 716,00 | | |
| CARLOS ALBERTO BATISTA | PF | 78734444653 | 4.775,11 | | |
| CARLOS ANDREIS | PF | 26324830853 | 1.430,31 | | |
| CARLOS ANTONIO DE PAULA MENDONCA | PF | 28908686649 | 207,10 | | |
| CARLOS JOSE DA SILVA | PF | 76619974872 | 17.258,21 | | |
| CARLOS ROBERTO CLEMENTE | PF | 19117990610 | 331,40 | | |
| CARMINA FARIA DA SILVA | PF | 10829768653 | 30,60 | | |
| CARMO ANDRADE FERREIRA | PF | 03716589691 | 34,00 | | |
| CECILIA JOSE FERREIRA | PF | 06127550610 | 10,20 | | |
| CHRISTIANE PAGLIONE PEDROSO | PF | 91077583672 | 54,90 | | |
| DEBRAIR ALVES ROSA | PF | 06128904653 | 65,00 | | |
| DEBRAIR PEREIRA DA SILVA | PF | 03717984691 | 29,60 | | |
| DIRCEU COSTA CURTA | PF | 13511980844 | 1.363,15 | | |
| DOMINGOS ISTOFILIS | PF | 06132766634 | 22,70 | | |
| EDMAR GARCIA | PF | 02029809870 | 108,90 | | |
| EKICA JOSE | PF | 03720535649 | 225,30 | | |
| FABIO DORIA DO AMARAL (ESPOLIO) | PF | 01009591800 | 405,40 | | |
| FABRICIO OLIVEIRA ASSUNCAO | PF | 03600796607 | 273,20 | | |
| FLORESTANO FELICIANO DA SILVA | PF | 01077945604 | 86,30 | | |
| GERALDO BATISTA RIBEIRO | PF | 11166924653 | 26,00 | | |
| GESSIONE INACIO | PF | 25992694668 | 243,10 | | |
| GILSON LUIZ LEALI | PF | 42252512687 | 1.785,41 | | |
| GUILHERME FIRMINO ALMEIDA | PF | 03717909649 | 67,70 | | |
| HERIBERTO MENDES DA SILVA | PF | 07034571600 | 9,90 | | |
| ILDEBRANDO JESUS MIRANDA | PF | 11168471672 | 424,30 | | |

Identificação da Ordem

| | |
|---|-------------------------------------|
| Número do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 0610500-2020-00001-3 | Código de Acesso 11340958 |
|---|-------------------------------------|

| | | | | | |
|-------------------------------------|----|-------------|----------|--|--|
| ILSON LONGUINHOS QUEIROZ | PF | 26254018691 | 699,80 | | |
| ISMARO RODRIGUES NUNES | PF | 15049558620 | 105,80 | | |
| ISRAEL BARBOSA | PF | 14555964691 | 12,40 | | |
| JALDO REIS | PF | 00795810644 | 168,40 | | |
| JAMES JOSE EMERENCIANO | PF | 25503529634 | 1.255,75 | | |
| JOAO ROBERTO LAMANA | PF | 01521691800 | 2.056,10 | | |
| JOAQUIM MATIAS DE CARVALHO | PF | 14596954615 | 204,50 | | |
| JOSE AMERICO RODRIGUES FERREIRA | PF | 00460605615 | 25,90 | | |
| JOSE FRANCISCO RIBEIRO | PF | 42783631687 | 35,50 | | |
| JOSE VIEIRA DA COSTA | PF | 03715450649 | 94,70 | | |
| JUVENAL BATISTA DE VASCONCELOS | PF | 06132006672 | 137,75 | | |
| MARDEM LUCIO FERREIRA ASSUNCAO | PF | 36195120600 | 18,90 | | |
| MARIA BATISTA MACHADO | PF | 02835494677 | 905,20 | | |
| MARIO ALVES PEREIRA | PF | 08521433620 | 3.421,14 | | |
| MAURIL LEAL DE PAULA | PF | 66218047849 | 422,90 | | |
| MOACIR LOPEZ FURTADO | PF | 11168056691 | 164,65 | | |
| OLAVIO MARQUES DA SILVA | PF | 15219887815 | 415,28 | | |
| ORLANDO BERTANHA | PF | 16391195820 | 44,90 | | |
| ORLANDO LUIZ ORLANDI | PF | 53238281704 | 3.997,00 | | |
| ORONDA MENDONCA QUEIROZ | PF | 69674426604 | 222,58 | | |
| OSVALDO FACCINI E OUTROS | PF | 22578919887 | 1.976,42 | | |
| OSWALDO BAZILIO DE CARVALHO | PF | 17010314691 | 2.102,19 | | |
| PAULO SALES DE MENEZES | PF | 10802940668 | 11,30 | | |
| PEDRO ALVES BORGES (NASCIDO 16/05/4 | PF | 00460540653 | 50,10 | | |
| PEDRO FERREIRA DA CRUZ | PF | 18280080600 | 104,90 | | |
| REGINALDO GOMES DE OLIVEIRA | PF | 21211426653 | 768,00 | | |
| REINALDO FERNANDES SILVA | PF | 19165145615 | 202,90 | | |
| REMO DE TULIO E OUTROS | PF | 04369599849 | 21,90 | | |
| RONALDO JONAS FERREIRA | PF | 44662270634 | 25,80 | | |
| SILVINO BORGES DA SILVA | PF | 07029560663 | 127,60 | | |
| SINAIR DE SOUZA | PF | 54621402820 | 460,20 | | |
| VALDETE FURTADO DE MENDONCA | PF | 08412448634 | 35,00 | | |
| VALDEVANDO JOSE DE OLIVEIRA | PF | 03719200604 | 11,30 | | |
| WELLINGTON MENDONCA DA CRUZ | PF | 67740774634 | 34,90 | | |

E ainda, o fato de existirem associados com data de associação posterior a 2005 nos permite concluir que a listagem de associados está comprometida.

Dos fatos apurados, afirma a interessada:

a) Contabilização por totais diários – há uma norma do Conselho Federal de Contabilidade CFC (NBC T 2 - Da Escrituração Contabil) que autoriza os registros por totais desde que haja registros auxiliares:

(...)

b) Quanto à menção de insumos que fazem parte da atividade dos associados:

Associados da Cooperativa são produtores rurais e os insumos citados pelo I Auditor-Fiscal são inerentes, de uso na atividade rural. Há também a citação “infinitade de itens” que me parece com um pouco de exagero, visando somente a parte de arrecadação.

c) Quanto aos quadros;

No quadro de pessoas jurídicas há um associado desde 1993 (Ismar Oliveira Lima);

No quadro pessoas físicas há três citações cuja citação é inconsistentes: dois casos são associados da Cooperativa anteriores a 2005 (Carlos Alberto Batista, desde 1997 e Gilson Luiz Leali, desde de 1992); já o associado James Jose Emerenciano é associado desde de 2008, devendo constar em outro quadro; No quadro de associados após 2005 há o associado Antônio Carlos de Almeida associado desde 2005 que não deveria constar nele. Há também a citação de Wilson Carvalho de Menezes que não é associado.

d) Quanto ao comentário sobre “a listagem de associados está comprometida” resta dizer que é provável a emissão dela ocorreu em data base bem posterior, provavelmente

no momento de instauração dos procedimentos fiscais. Acredito que houve um equívoco ao solicitá-la, não se mencionando na solicitação 31/12/2005. Ainda com relação a listagem de cooperados ela é dinâmica, há entradas e saídas constantemente.

Como já exaustivamente tratado acima, ainda que haja erros na relação fornecida pela Autoridade Fiscal, conforme legislação supracitada, a exclusão de tais receitas só é permitida quando forem segregadas na contabilidade, com a identificação do associado, da espécie, do valor e da quantidade de bens ou mercadorias vendidas. Além do mais, a exclusão alcançara somente as receitas decorrente da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

Logo, infundada esta parte do Recurso Voluntário.

4. Exclusão a Título de Receitas Financeiras – Alíquota zero

Consta do relatório fiscal a seguinte informação:

Da base de cálculo das contribuições devidas foram deduzidos os valores das receitas financeiras sujeitas a alíquota zero, conforme previsto no Decreto nº 5.164 de 30 de julho de 2004 e no decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, vigentes à época dos fatos.

No documentos e esclarecimentos apresentados não identificamos nenhum demonstrativo da origem dos valores discriminados no demonstrativo de apuração da base de cálculo das contribuições acostado nas fls. 2.460.

Extraímos dos arquivos magnéticos relativos a registros contábeis (arquivo não-paginável – Arquivos Digitais Sincos Contábeis Ano 2005, acostado nas fls. 3.043) os totais mensais das contas de resultado relativos a receitas e consolidamos os valores no Anexo I ao TIF 002.

No entendimento desta auditoria, os valores das receitas financeiras registrados nas contas citadas abaixo atendem ao pressuposto legal para serem tributadas à alíquota zero:

| CÓDIGO DA CONTA | DESCRIÇÃO DA CONTA |
|---------------------|----------------------------------|
| 4.1.06.01.0001.706 | JUROS ATIVOS |
| 4.1.06.01.0003.708 | RENDAS S/ APLICACOES FINANCEIRAS |
| 4.1.06.01.0009.2605 | VARIACAO MONET. ATIVA |
| 4.1.08.01.0003.8420 | DESCONTOS OBTIDOS |

Já para a conta citada abaixo, apenas o valor dos dividendos, registrados no mês de março/2005, no valor de R\$11.281,83, serão excluídos da tributação:

| CÓDIGO DA CONTA | DESCRIÇÃO DA CONTA |
|--------------------|---------------------------|
| 4.1.06.01.0004.709 | DIVIDENDOS E BONIFICACOES |

O somatório dos valores que caracterizam a exclusão foi demonstrado no Anexo II ao TIF 002 (fls. 3.091 a 3.095).

Identificamos divergências entre o montante de receitas financeiras excluídos pelo contribuinte e o montante verificado pela auditoria, conforme Anexo II na linha “DIVERGÊNCIAS”.

Restaram não comprovadas as exclusões nos montantes demonstrados na linha “DIVERGÊNCIAS”:

| RECEITAS FINANCEIRAS | D/C | JAN/2005 | FEV/2005 | MAR/2005 | ABR/2005 | MAI/2005 | JUN/2005 |
|---|-----|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| TOTAL RECEITAS FINANCEIRAS APURADO PELA AUDITORIA | C | 78.391,59 | 35.822,61 | 54.578,38 | 65.440,90 | 54.245,26 | 68.032,27 |
| TOTAL RECEITAS FINANCEIRAS CONTRIBUINTE (FLS. 2.460) | C | 80.682,32 | 39.750,25 | 57.962,72 | 68.394,13 | 57.057,95 | 71.099,44 |
| DIVERGÊNCIAS | C | 2.290,73 | 3.927,64 | 3.384,34 | 2.953,23 | 2.812,69 | 3.067,17 |

| RECEITAS FINANCEIRAS | D/C | JUL/2005 | AGO/2005 | SET/2005 | OUT/2005 | NOV/2005 | DEZ/2005 |
|---|-----|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| TOTAL RECEITAS FINANCEIRAS APURADO PELA AUDITORIA | C | 64.751,72 | 61.856,43 | 75.815,30 | 28.145,82 | 31.992,29 | 71.745,23 |
| TOTAL RECEITAS FINANCEIRAS CONTRIBUINTE (FLS. 2.460) | C | 69.201,68 | 77.625,79 | 81.555,46 | 35.174,11 | 36.749,53 | 73.709,78 |
| DIVERGÊNCIAS | C | 4.449,96 | 15.769,36 | 5.740,16 | 7.028,29 | 4.757,24 | 1.964,55 |

A análise supra consta do item 1.4 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse as divergências.

Dessa forma, permaneceu sem comprovação os valores citados acima.

Nesse ponto defende a interessada que o Fiscal não considerou as contas relacionadas a receitas diversas 4.1.08.01.0002 e bonificação de fornecedoras 4.1.08.01.0005 e apresenta no corpo da defesa o razão analítico com a composição dos referidos valores.

Conta: 4.1.08.01.0002 - RECEITAS DIVERSAS

| Data | Lancamento | EF | Contra Partida | Historico | Debito | Credito |
|-------------------|------------|----|----------------|--|--------|----------|
| 03/01 | 165513-002 | 1 | 690 | REEB,SEG,ACID,TRAB NILTON J.MO CF. REC. 099761 | 385,00 | |
| 03/01 | 166740-002 | 1 | 19 | REEMBOLSO CPMF/ADTo.GAZARRA CF. REC. 099772 | 94,00 | |
| 15/01 | 169412-999 | 1 | 2150 | TOTAL PAGTO FORNEC. LEITE COOP. RECEITA COFRU | 79,74 | |
| 17/01 | 168071-001 | 1 | 10 | REBTO. REF REEMBOLSO DE ICMS/BIASI | 911,64 | |
| 25/01 | 166180-002 | 1 | 690 | REEMB LIG TELEFONICA CF. REC. 101941 | 1,66 | |
| 31/01 | 169428-999 | 1 | 4106 | TOTAL PAGTO FORNEC. LEITE COOP. ESCRIT RURAL | 441,00 | |
| 31/01 | 169428-999 | 1 | 4106 | TOTAL PAGTO FORNEC. LEITE COOP. RECEITA COFRU | 214,84 | |
| 31/01 | 169474-091 | 1 | 3061 | TOTAL PAGTO CARRETEIROS CARR RECEITA COFRU | 9,00 | |
| 31/01 | 169488-455 | 1 | 7542 | TOTAL FOLHA COMP.01/2005. FUNC. UNIFORME LOJ. | 12,00 | |
| 31/01 | 169488-456 | 1 | 7542 | TOTAL FOLHA COMP.01/2005. FUNC. UNIFORME IND. | 83,00 | |
| 31/01 | 169488-457 | 1 | 7542 | TOTAL FOLHA COMP.01/2005. FUNC. UNIFORME SUP. | 21,00 | |
| 31/01 | 169488-458 | 1 | 7542 | TOTAL FOLHA COMP.01/2005. FUNC. UNIFORME ADM. | 12,50 | |
| 31/01 | 169488-464 | 1 | 7542 | TOTAL FOLHA COMP.01/2005. FUNC. RECEITA COFRU | 22,89 | |
| TOTAL DE JAN/2005 | | | | | 0,00 | 2.288,27 |

Conforme descrito acima, foram encontradas algumas divergências pontualmente verificadas pela Auditoria Fiscal encarregada da diligência proposta pela DRJ, visto que não foram identificados nenhum demonstrativo da origem dos valores discriminados no demonstrativo de apuração da base de cálculo das contribuições apresentado pela contribuinte à fl. 2460 e apesar de intimada não foram comprovadas as exclusões nos montantes demonstrados na linha “DIVERGÊNCIAS”.

Apesar do razão analítico apresentado, não há como analisar individualmente cada caso, a interessada deveria indicar nos autos documentos necessários que deram suporte aos lançamentos mencionados, de modo a possibilitar o julgador a identificar se tais valores, de fato, vinculam-se a receitas não sujeitas à incidência das contribuições, nos moldes permitidos pela legislação.

Observe-se que, em se tratando de valores redutores da contribuição devida (descontados da base de cálculo da contribuição), é do contribuinte o ônus de comprovar a natureza e efetiva ocorrência das operações dos quais estes decorrem, nos termos e valores por ele escruturado.

Portanto, sem que haja robusta comprovação ou indicação nos autos das provas que dão suporte as suas alegações, não há como reconhecer o direito pretendido pela recorrente.

5. Exclusão a Título de Produtos de Revenda – Alíquota zero e Substituição Tributária:

Consta do Termo de Encerramento de Diligência a seguinte constatação:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Exclusões Prod Rev Aliq Zero” constante do arquivo excel “Pis e Cofins 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Nessa planilha constam demonstrativos mensais das receitas do Supermercado, da filial Comendador Gomes e da filial Pirajuba, segregadas em receitas tributadas, receitas sujeitas a substituição e receitas sujeitas a alíquota zero.

Existe um demonstrativo que consolida as receitas tributadas, sujeitas a substituição e sujeitas a alíquota zero, obtendo o valor que foi inserido no demonstrativo da base de cálculo da planilha “Base de Cálculo 2005”, constante do mesmo arquivo excel.

No TIF 001 da presente Diligência, o contribuinte foi intimado a apresentar, quanto à receita não tributada:

- discriminá-la e totalizá-la por linha do Dacon;
- em relação aos bens do ativo permanente vendidos, descrever o bem e informar: o código de cadastro do bem no controle patrimonial, data de aquisição e de venda, valor de aquisição e de venda e a depreciação acumulada na data da venda;
- detalhar a receita financeira por natureza da operação;
- discriminar a receita de venda com suspensão, informando: produto, adquirente, valor;
- discriminar a receita de venda com alíquota zero, por produto, com totais mensais por produto;
- discriminar outras receita não tributadas inseridas no Dacon.

Não foi apresentado qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a alíquota zero e substituição.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “saída”, filtro de exclusão dos estabelecimentos filial 0004 (loja veterinária) e filial 0006 (filial Barretos só efetuou venda de leite UHT e derivados, produtos de fabricação própria), filtro de exclusão dos CFOP 5101 e 6101 (venda de produtos de fabricação própria).

Com esses filtros deveríamos obter a receita bruta total do Supermercado e filiais Comendador Gomes e Pirajuba. Ocorre que a pesquisa retornou o montante anual de R\$ 1.068.674,53, valor inferior àquele registrado na contabilidade (R\$ 4.717.307,95), o que nos permite concluir que os arquivos digitais relativos a documentos fiscais estão incompletos.

O montante anual das receitas relativas a revenda de produtos sujeitas a alíquota zero pleiteado pelo contribuinte foi de R\$1.564.868,91 e substituição foi de R\$160.229,90.

Portanto, à mingua de informações precisas acerca da prova do direito pleiteado, bem como da deficiência dos arquivos digitais, e considerando que as receitas sujeitas a alíquota zero e substituição não foram segregadas na contabilidade, e não foram identificadas em demonstrativos analíticos, não resta outra alternativa a não ser considerar não comprovados os valores mensais de receitas de revenda sujeitas à alíquota zero e substituição do Supermercado e filiais Comendador Gomes e Pirajuba.

A análise supra consta do item 1.5 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse as receitas sujeitas a alíquota zero e substituição.

Nessa resposta limitou-se o contribuinte a reproduzir os valores mensais que constam dos seus demonstrativos já acostados aos autos, sem demonstrar analiticamente como obteve tais valores mensais, quais os produtos, notas fiscais e itens que os compõem.

Dessa forma, permaneceu sem comprovação os valores citados na planilha “Exclusões Prod Ver Aliq Zero”.

Em sua defesa a interessada expõe o seguinte:

No Anexo IV, apresento os relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem e comprovam as receitas mensais de revenda sujeitas à alíquota zero e substituição do Supermercado e filiais Comendador Gomes e Pirajuba.

Ante ao exposto, considerando os documentos que evidenciam os fatos contabilizados com a realidade das transações ocorridas na Cooperativa. Portanto os documentos apresentados evidenciam a comprovação dos valores citados a título de “Produtos de revenda - Aliquota “zero”, restando mantê-las como exclusão da base de PIS e Cofins.

À partida, é preciso destacar que as alegações apresentadas pela contribuinte são absolutamente genéricas. Não apresenta nenhum elemento de prova ou indicação das constantes nos autos que pudesse dar azo às suas alegações. Quanto ao relatório apresentado nos autos planilha “Exclusões Prod Rev Aliq Zero” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040), constam demonstrativos mensais, sem demonstrar analiticamente como obteve tais valores mensais, quais os produtos, notas fiscais e itens que os compõem.

Ainda, conforme mencionado anteriormente, além das diligências solicita fiscalização procedeu com diligência ao buscar nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais com as demonstrações apresentadas pela contribuinte, da aplicação desses filtros foram obtidos valores bem inferiores aos apresentados pela empresa, sobre isso a recorrente não se manifestou.

Dessa forma, não havia outra alternativa à Fiscalização a não ser glosar tais valores, até porque a contribuinte não pode beneficiar-se da própria torpeza.

De outro lado, é imprescindível que as provas e argumentos carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, consequentemente, descharacterizar o que lhe foi imputado pelo Fisco, o que não foi feito no caso em apreço.

Diante da omissão da empresa em apresentar esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse as receitas sujeitas a alíquota zero e substituição, e tendo em vista a impossibilidade de validar, com a documentação apresentada, os valores de receita excluídos da base de cálculo dessas contribuições, a autoridade lançadora ainda tentou aprofundar a pesquisa mediante a intimação, e reintimação, para que a interessada comprovasse por meio de documentos hábeis e idôneos a composição de tais quantias. Isso não obstante, a empresa permaneceu inerte.

Assim, é de se negar provimento ao recurso nesse ponto.

7. Exclusão a Título de Produtos Suspensos da Cobrança:

Para a fiscalização, seria aplicável a venda com suspensão de produtos *in natura* (leite cru resfriado) somente a partir de 04/04/2006, com a vigência da IN SRF nº 636/2006,

posteriormente revogada pela IN SRF nº 660/2006. Ainda, restou consignado no Relatório Fiscal que, mesmo que se entenda de forma divergente, devem ser excluídos os valores das vendas efetuadas a pessoas físicas, pessoas tributadas pelo SIMPLES, pelo Lucro Presumido e isentas, listadas no relatório às fls. 3225/3226.

Ainda, consta do Relatório Fiscal o seguinte:

A hipótese de suspensão de que se trata somente se aplica na hipótese de o adquirente, cumulativamente:

- a) apurar o imposto de renda com base no lucro real;
- b) exercer atividade agroindustrial, na forma do art. 6º da IN SRF 660, de 2006; e
- c) utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, entre estes o leite e laticínios destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM, no capítulo 4.
- d) atender à exigência das declarações previstas no § 1º do art. 4º da IN SRF 660, de 2006.

Verificamos nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro os códigos de leite in natura e leite cru resfriado, por totais mensais, e constatamos que as receitas de vendas estão compatíveis com os valores registrados na contabilidade, com pequenas divergências.

Ocorre que identificamos vendas efetuadas a pessoas físicas, pessoas tributadas pelo SIMPLES, pelo Lucro Presumido e isentas, conforme demonstramos:

| Mês da Emissão | Descrição da Mercadoria/Serviço | CPF/CNPJ do Participante | Nome do Participante | Valor dos Itens menos Desconto | FORMA TRIBUTAÇÃO |
|-------------------|---------------------------------|--------------------------|---------------------------------------|--------------------------------|------------------|
| Janeiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.480,00 | PESSOA FÍSICA |
| Janeiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.020,00 | SIMPLES |
| Janeiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 20.439,00 | PRESUMIDO |
| Fevereiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.480,00 | PESSOA FÍSICA |
| Fevereiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.560,00 | SIMPLES |

| | | | | | |
|-------------------|---------------------|--------------------|--|-----------|---------------|
| Fevereiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 22.297,20 | PRESUMIDO |
| Fevereiro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 05.379.935/0001-44 | LATICINIOS V. J. OLIVEIRA LTDA | 30.071,50 | PRESUMIDO |
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.840,00 | PESSOA FÍSICA |
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 8.550,00 | SIMPLES |
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 17.918,76 | PRESUMIDO |
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 05.379.935/0001-44 | LATICINIOS V. J. OLIVEIRA LTDA | 17.595,00 | PRESUMIDO |
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 25.427.857/0001-13 | COOP. REG. PROD. LEITE VALE RIO GRE.LTDA | 251,55 | LUCRO REAL |
| Abril de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.840,00 | PESSOA FÍSICA |
| Abril de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 8.130,00 | SIMPLES |
| Abril de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 20.851,62 | PRESUMIDO |
| Maio de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.270,00 | PESSOA FÍSICA |
| Maio de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.980,00 | SIMPLES |
| Maio de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 8.811,36 | PRESUMIDO |
| Maio de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 04.910.095/0001-31 | CENEP-CENTRO NAC. EDUCACAO PROFISSIONAL | 56,94 | ISENTA |
| Junho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.270,00 | PESSOA FÍSICA |
| Junho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.980,00 | SIMPLES |
| Junho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 3.365,40 | PRESUMIDO |
| Julho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 6.270,00 | PESSOA FÍSICA |
| Julho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.980,00 | SIMPLES |
| Julho de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 841,8 | PRESUMIDO |
| Agosto de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 5.500,00 | PESSOA FÍSICA |
| Agosto de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 7.500,00 | SIMPLES |
| Agosto de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 05.430.530/0002-74 | MEGALEITE IND E COM DE PROD LACTEOS LTDA | 12.650,00 | LUCRO REAL |
| Setembro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 4.950,00 | PESSOA FÍSICA |
| Setembro de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 5.475,00 | SIMPLES |
| Setembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 1.350,00 | SIMPLES |
| Outubro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 6.750,00 | SIMPLES |
| Outubro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 6.498,64 | PRESUMIDO |
| Outubro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 04.652.561/0001-26 | COOPERATIVA CENTRAL LEITE NILZA | 35.686,76 | LUCRO REAL |
| Novembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 4.950,00 | PESSOA FÍSICA |
| Novembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 6.750,00 | SIMPLES |
| <hr/> | | | | | |
| Novembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.428.808/0003-07 | LATICINIOS SUICO HOLANDES LTDA | 61.008,50 | LUCRO REAL |
| Novembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 3.815,05 | PRESUMIDO |
| Dezembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 544.987.756-00 | JOAO HEMORGENES ROSA NETO | 4.500,00 | PESSOA FÍSICA |
| Dezembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.039.067/0001-00 | LATICINIOS JAO LTDA. | 6.750,00 | SIMPLES |
| Dezembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 02.565.436/0001-53 | FAZENDA FRUTAL PROD.ALIMENTICIOS LTDA | 4.777,89 | PRESUMIDO |

Face ao exposto, restaram não comprovadas as exclusões a título de “Produtos Suspensos da Cobrança”, constante do demonstrativo de fls. 2.460, pois a suspensão só se aplica a partir de 04/04/2006, não sendo possível saída com suspensão em 2005.

Ainda que se entenda de forma divergente, devem ser excluídos os valores das vendas efetuadas a adquirentes que não preenchem os requisitos da legislação já transcrita acima.

A análise supra consta do item 1.6 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que modificasse a análise efetuada pela auditoria.

Por outro lado, alegou a recorrente que o benefício fiscal em destaque entrou em vigor em 26 de julho de 2004, data da publicação da Lei nº 10.925, de 2004, logo, a referida Instrução Normativa não podia protelar o prazo de vigência do citado comando legal.

Apesar da regulamentação tardia por parte da Secretaria da Receita Federal, é certo que o art. 17, inc. III, da Lei nº 10.925, de 2004, determina expressamente que o seu art. 9º possui efeitos “a partir de 1º de agosto de 2004”. Daí a retroatividade expressa no art. 5º da IN SRF nº 636, de 2006, de modo a dar eficácia à suspensão desde aquela data estabelecida na Lei nº 10.925, de 2004.

A seguir, transcrevo os dispositivos legais da Lei nº 10.925, de 2004, em debate:

~~Art. 9º A inidênciada contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.~~

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)(Vide Lei nº 12.058, de 2009)(Vide Lei nº 12.350, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 545, de 2011)(Vide Lei nº 12.599, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei; (grifou-se)

Quando o inc. III do art. 17, acima, estabelece a produção de efeitos a partir de 1º de agosto de 2004 (no início do mês seguinte ao da publicação Lei nº 10.925, que se deu em 23 de julho de 2004), impede que a eficácia da norma jurídica do art. 9º possa ser postergada para o momento da regulamentação a cargo da RFB. Alguma eficácia (ou produção de efeitos), por

mínima que seja, a norma do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, há de ter a partir de 1º de agosto de 2004.

Levando em conta as alterações da Lei nº 11.051, de 2004, o Superior Tribunal de Justiça já tratou do tema, decidindo o seguinte:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. **Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004.** O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

6. **A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.**

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 – 1º.8.2004 – e o da Lei 11.051/2004 – 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.

8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício. Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).

9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.

10. **O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.**

11. Ademais, ainda que se reconheca que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

12. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

13. De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).

14. Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhecê-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 – argumento subsidiário).

15. Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido. (RECURSO ESPECIAL N.º 1.160.835 - RS (2009/0193607-1), Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 24/04/2010).

No mesmo sentido, cito o julgado deste CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

(...)

VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004, NOS TERMOS DO ART. 17, III DA MESMA LEI.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que atinge a venda de produtos in natura. Por isso, a regulamentação infralegal reservada à Secretaria da Receita Federal (IN SRF nº 636/2006), nos termos do §2º do art. 9º da referida Lei, não tem a prerrogativa de deslocar o início de vigência.

Recurso Voluntário Provado em Parte. (Acórdão nº 3301-006.056 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, Processo nº 11080.003333/2004-04, Rel. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Sessão de 23 de abril de 2019)

Admitida a suspensão seja desde 01/08/2004 (art. 17, III, da Lei 10.925/2004) ou 30/12/2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004), resta contemplado o trimestre destes autos MAR/AGO/OUT/NOV/2005, visto que tributado com base no lucro real; nos termos da lei. Quais sejam:

| | | | | | |
|------------------|---------------------|--------------------|--|-----------|------------|
| Março de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 25.427.857/0001-13 | COOP. REG. PROD. LEITE VALE RIO GRE.LTDA | 251,55 | LUCRO REAL |
| Agosto de 2005 | LEITE CRU RESFRIADO | 05.430.530/0002-74 | MEGALEITE IND E COM DE PROD LACTEOS LTDA | 12.650,00 | LUCRO REAL |
| Outubro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 04.652.561/0001-26 | COOPERATIVA CENTRAL LEITE NILZA | 35.686,76 | LUCRO REAL |
| Novembro de 2005 | LEITE IN-NATURA | 01.428.808/0003-07 | LATICINIOS SUICO HOLANDES LTDA | 61.008,50 | LUCRO REAL |

Ainda, consta do Relatório Fiscal que “verificamos nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro os códigos de leite in natura e leite cru resfriado, por totais mensais, e constatamos que as receitas de vendas estão compatíveis com os valores registrados na contabilidade, com pequenas divergências”.

Portanto, uma vez comprovado nos documentos contábeis e fiscais as receitas de vendas de leite *in natura*, deve ser concedido o efeito da suspensão, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, os valores das receitas de vendas de leite *in natura* (leite cru resfriado), devendo ser excluídos os valores das vendas efetuadas a pessoas físicas, pessoas tributadas pelo SIMPLES, pelo Lucro Presumido e isentas, fato que não foi contestado pela contribuinte.

Logo, deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

Dos bens utilizados como insumos

a) bens para revenda:

No tocante às glosas com crédito relativos à aquisição de bens para revenda, a Informação Fiscal trás os seguintes fundamentos:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Credito Mercadoria Revenda” constante do arquivo excel “Pis e Cofins 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Nessa planilha constam demonstrativos com totais mensais das aquisições do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial Pirajuba, da filial na rua Minas Gerais (loja veterinária) e da Fábrica de Ração, ajustadas pela subtração das aquisições de pessoa física, aquisições alíquota zero, aquisições isentas, e aquisições sujeitas a incidência monofásica, demonstrando-se por fim o valor dos créditos de Pis e Cofins apurados.

No TIF 001 da presente Diligência, o contribuinte foi intimado a apresentar:

“2.6 Memoriais de apuração das bases de cálculo (planilhas, memórias, observações, ajustes, etc.) em meio digital no formato PDF, e meio digital no formato de planilha eletrônica, nos quais se baseou o contribuinte para o preenchimento dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, detalhando os valores que compõem cada linha do DACON enviado.

A planilha detalhando o crédito inserido em cada uma das linhas do DACON deverá: a) descrever o bem, o insumo ou serviço, b) informar o número da nota fiscal, c) a data de

aquisição, d) a denominação do fornecedor, e) o valor do bem, do insumo ou do serviço, individualizado por item e totalizado por linha do DACON, f) o valor do crédito do PIS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, g) o valor do crédito da COFINS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, h) o código fiscal da operação – CFOP.”

Não foi apresentado qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “entrada”, filtro de natureza da operação “COMPRAS P/ COMERCIALIZAÇÃO”.

A pesquisa retornou o montante anual de R\$5.216.640,46 de compras para comercialização, próximo do valor total das aquisições constante do demonstrativo do contribuinte, englobando as aquisições do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial Pirajuba e da filial na rua Minas Gerais (loja veterinária), que foi de R\$5.503.614,65.

Ocorre que, para o valor de R\$3.776.002,71 do total mencionado (72,38% das compras), a discriminação da mercadoria consta apenas como “ITEM”.

Portanto, à mingua de informações precisas acerca da prova do crédito pleiteado, bem como da deficiência dos arquivos digitais, não resta outra alternativa a não ser considerar não comprovados os valores mensais dos créditos de Pis e Cofins decorrentes de aquisições para revenda do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial Pirajuba e da filial na rua Minas Gerais (loja veterinária).

A análise supra consta do item 1.8 do TIF 002. Nesse mesmo termo o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento e/ou demonstrativo que comprovasse os créditos na aquisição de bens para revenda.

Nessa resposta limitou-se o contribuinte a reproduzir os valores mensais que constam dos seus demonstrativos já acostados aos autos, sem demonstrar analiticamente como obteve tais valores mensais, quais os produtos, notas fiscais e itens que os compõem.

Transcrevemos os esclarecimentos prestados:

Para formar o valor desta linha da ficha 06 foram levantados, através do livro de entrada (relatório de entrada de cada unidade filial no Anexo I), todas as compras realizadas para cada unidade, decotando as compras de produtos com alíquota zero e isentas. Veja quadro abaixo.

Portanto, permanecem sem comprovação os valores dos créditos apropriados na planilha “Credito Mercadoria Revenda”

Em sua defesa, a interessada contestou a glossa, salientando que as filiais de Comendador Gomes (supermercado), Pirajuba e Minas Gerais (loja veterinária), atuam somente com revenda de mercadorias, no processo de compra e venda de produtos de terceiros. Afirma que as informações contidas nos anexos do arquivo “PIS e Cofins 2005”, foram apresentados todas as informações solicitadas pelo I. Auditor-Fiscal. Apresenta, no corpo da defesa os registros totais mensais das aquisições dos bens adquiridos para revenda:

1º Trimestre de 2005.

COOPERATIVA MISTA DOS PRODUTORES RURAIS DE FRUTAL LTDA
Apuração da base de cálculo do Pis e da Cofins não cumulativa

CRÉDITO MERCADORIA DE REVENDA

| | Jan | Fev | Mar |
|---------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Aquisições supermercado | 227.543,94 | 191.012,43 | 236.545,78 |
| (-) Ajuste aquisições PF | | | |
| (-) Ajuste aquisições alíquota "zero" | 59.293,47 | 51.466,96 | 54.932,93 |
| (-) Ajuste aquisições Isentos | 3.013,17 | 1.919,53 | 3.954,43 |
| (-) Ajuste aquisições monofásicos | | | |
| (-) Outros | 4.263,39 | 766,69 | 936,67 |
| Saldo | 160.973,91 | 136.859,25 | 176.721,75 |

Aduz ainda, que “o próprio I. Auditor-Fiscal expressou que em suas diligências encontrou compras no montante anual de R\$5.216.640,46, entretanto desconsiderou este expressivo valor porque na sua pesquisa apareceu como descrição somente a palavra “ITEM””.

Como se percebe, a Autoridade Fiscal intimou o sujeito passivo a apresentar memória de cálculo, contendo descrição detalhada como obteve tais valores mensais, quais os produtos, notas fiscais e itens que os compõem os dispêndios relativos à aquisição de bens para revenda. Como consequência, seria necessário, na ótica da fiscalização, que a interessada discriminasse por meio de planilha o crédito inserido em cada uma das linhas do DACON, com as seguintes informações: “a) descrever o bem, o insumo ou serviço, b) informar o número da nota fiscal, c) a data de aquisição, d) a denominação do fornecedor, e) o valor do bem, do insumo ou do serviço, individualizado por item e totalizado por linha do DACON, f) o valor do crédito do PIS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, g) o valor do crédito da COFINS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, h) o código fiscal da operação – CFOP.”

Restou claro que o procedimento fiscal foi o correto, pois é justamente a memória de cálculo o instrumento através do qual o contribuinte, quando intimado para tanto, deve demonstrar ao Fisco de forma individualizada e precisa todos os valores incluídos na composição do valor que declarou em cada linha do DACON para fins de análise da pertinência e existência do crédito pretendido, sob pena de não ter reconhecido o crédito, tal como lá declarado.

Compulsando os autos, mais especificamente as informação prestadas nos anexos do arquivo “PIS e Cofins 2005”, na planilha intitulada como “Crédito Mercadoria Revenda”, constam informações ajustadas pela subtração das aquisições de pessoa física, aquisições alíquota zero, aquisições isentas, e aquisições sujeitas a incidência monofásica, demonstrando-se por fim o valor dos créditos de Pis e Cofins apurados. Cito como exemplo as aquisições realizadas pela filial de Comendador Gomes (supermercado):

| | Jan | Fev | Mar | Abr | Mai | Jun | Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez |
|---------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Aquisições supermercado | 227.543,94 | 191.012,43 | 236.545,78 | 242.098,50 | 173.254,53 | 187.131,59 | 208.282,27 | 201.402,89 | 209.488,29 | 117.783,48 | 166.023,25 | 203.658,54 |
| (-) Ajuste aquisições PF | | | | | | | | | | | | |
| (-) Ajuste aquisições alíquota "zero" | 59.293,47 | 51.466,96 | 54.932,93 | 65.742,37 | 43.828,06 | 89.423,15 | 77.537,05 | 79.532,89 | 61.398,46 | 33.097,46 | 48.609,68 | 56.473,04 |
| (-) Ajuste aquisições Isentos | 3.013,17 | 1.919,53 | 3.954,43 | 4.313,34 | 2.771,44 | 4.921,01 | 5.090,33 | 4.023,11 | 7.505,56 | 3.918,94 | 6.905,77 | 5.622,61 |
| (-) Ajuste aquisições monofásicos | | | | | | | | | | | | |
| (-) Outros | 4.263,39 | 766,69 | 936,67 | 921,44 | -101,62 | -32.702,24 | -23.936,30 | -35.776,13 | -8.121,32 | 3.902,77 | -6.243,18 | -1.833,76 |
| Saldo | 160.973,91 | 136.859,25 | 176.721,75 | 171.121,35 | 126.756,65 | 125.489,67 | 149.591,19 | 153.623,02 | 148.705,59 | 76.864,31 | 116.750,98 | 143.396,65 |

Contudo, em sua defesa, a interessada não apresenta nenhum documento que rebata, de forma específica, as conclusões e fundamentos consignados no relatório fiscal, restringindo-se a reproduzir as mesmas informações contidas nas planilhas já analisadas pelo Fisco, consideradas deficientes de informações precisas acerca da prova do crédito pleiteado. Nesse ponto, caberia a recorrente, conforme solicitado pela Autoridade Fiscal, a indicação de forma analítica e individualizada dos bens adquiridos para revenda, com a definição da natureza

dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição. Tudo isso com a conciliação na escrituração contábil e fiscal da recorrente.

Assim, à evidência, descabida é a intenção da recorrente de descharacterizar a análise realizada pela Autoridade Fiscal com base no argumento de que os elementos por ela fornecidos à fiscalização não seriam hábeis e suficientes para informar a realidade dos fatos.

As meras alegações sem amparo em documentos comprobatórios se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido, precípuamente, pelo Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, tendo em conta que no âmbito de processos de reconhecimento de direito creditório é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar o direito que alega (matéria tratada no item acima), mantêm-se as glosas dos referidos créditos.

b) material de embalagem de transporte:

A interessada argumenta que as embalagens são custos indispensáveis para o exercício da sua atividade econômica, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

No entendimento da Autoridade Fiscal, *as embalagens que são incorporadas ao produto depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte de produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a crédito incidente sobre as suas aquisições, pois não se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração de créditos nos termos do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.697/2002, e nos termos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.*

Consta do Relatório Fiscal a seguinte informação:

No entendimento desta auditoria, e com fulcro no Parecer Normativo Cosit/RFB/ nº 05, de 17 de dezembro de 2018, as caixas de papelão utilizadas para acondicionar 12 (doze) unidades do leite longa vida (Bandeja e/ou caixa), bem como a Cola Hot Melt e a Fita PPP utilizados para fechar a caixa, e o Filme retrátil que a recobre são incorporadas ao produto depois de concluído o processo produtivo, e se destinam apenas ao transporte dos produtos acabados.

As embalagens que são incorporadas ao produto depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a crédito incidente sobre as suas aquisições, pois não se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração de créditos nos termos do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.697/2002, e nos termos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

Em resumo, foram descontados e glosados pelo I. Auditor-Fiscal, todos os valores gastos pela Cooperativa em embalagens, com os seguintes materiais: Bandeja Longa Vida Integral; Caixa Longa Vida Integral; Embalagem Bandeja Longa Vida Desnatado; Fita PPP; Cota Hot Melt; Filme (fls. 3229/3230):

Verificamos os registros contábeis, as notas fiscais de embalagem e identificamos os seguintes itens que normalmente são adquiridos:

| ESTOQUE FINAL DE EMBALAGENS | | Mês/Ano: | Janeiro/2005 | |
|--------------------------------|--------|------------|--------------|-------------------|
| Embalagens | Unid | Quantidade | Preço Unit | Total |
| Leite Longa Vida Cofrul | | | | |
| Longa Vida Integral | Litros | 55.067 | 0,279 | 15.357,42 |
| Bandeja Integral | Caixas | 67.574 | 0,226 | 15.269,30 |
| Caixa Integral | Caixas | 30.101 | 0,451 | 13.590,15 |
| Longa Vida Desnatado | Litros | 220.122 | 0,294 | 64.776,00 |
| Bandeja Desnatada | Caixas | 1.087 | 0,209 | 227,38 |
| Caixa Desnatada | Caixas | 24.683 | 0,431 | 10.648,65 |
| Fita PPP | Quilos | 107.459 | 0,044 | 4.721,18 |
| Cola Hot Melt | Quilos | 1.200 | 9,475 | 11.894,67 |
| Filme Termo Encolhível | Quilos | 1.938 | 5,274 | 10.218,78 |
| Strech | Quilos | 1.617 | 5,496 | 8.886,43 |
| Total | | | | 145.589,96 |

| ESTOQUE FINAL DE EMBALAGENS | | Mês/Ano: | Janeiro/2005 | |
|-----------------------------|--------|------------|--------------|-------------------|
| Embalagens | Unid | Quantidade | Preço Unit | Total |
| Bebidas Lácteas | | | | |
| Bebida Láctea Montesanina | Litros | 353.680 | 0,279 | 98.569,16 |
| Bandeja Bebida Montesanina | Caixas | 11.195 | 0,209 | 2.340,87 |
| Total | | | | 100.910,03 |

| ESTOQUE FINAL DE EMBALAGENS | | Mês/Ano: | Janeiro/2005 | |
|--------------------------------------|--------|------------|--------------|------------------|
| Embalagens | Unid | Quantidade | Preço Unit | Total |
| Achoc./Creme Leite/Vitaminsas | | | | |
| Canudos | und | 155.942 | 0,008 | 1.290,23 |
| Achocolatado Frutalat | caixas | 260.464 | 0,136 | 35.439,13 |
| Bandeja Achocolatado | caixas | 32.941 | 0,185 | 6.087,50 |
| Creme de Leite | quilos | 220.755 | 0,130 | 28.719,62 |
| Bandeja Creme de Leite | quilos | 21.521 | 0,176 | 3.787,70 |
| Filme Multi Shrink 21 | quilos | 2.055,00 | 3,333 | 6.848,38 |
| Filme Shrink 21 | quilos | 503,96 | 3,124 | 1.574,37 |
| Total | | | | 83.746,93 |

Entendo que no presente caso todas as glosas devem ser revertidas.

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.

No presente caso, por se tratar de produto para alimentação humana o material de embalagem para transporte é essencial para o desenvolvimento da atividade da recorrente, para proteção ou acondicionamento do produto final, garantindo a manutenção, preservação e qualidade do produto. Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse sentido, tem-se diversos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dentre eles os arestos 9303-011.184, 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Abaixo, para ilustrar, transcrevo a ementa do julgado 9303-010.246 (de 11/03/2020), de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo Pôssas, votado por unanimidade, referente a empresa produtora de frutas:

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE. PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadraram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Destarte, nesse ponto é de ser provido o recurso.

c) material empilhadeira

Consta do Relatório de Diligência Fiscal as seguintes informações:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Material Empilhadeira” constante do arquivo excel “Créditos Industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Verificamos que os valores foram extraídos da conta 3.1.02.03.0010.5491 MATERIAL/CUSTOS EMPILHADEIRA. Pelos históricos dos lançamentos concluímos tratar-se de peças de reposição e gás liquefeito de petróleo. Os valores constantes da planilha estão em consonância com os registros contábeis.

Normalmente a empilhadeira é um veículo utilizado para movimentação de palets de produtos acabados para armazenagem, não é utilizado no processo produtivo, portanto os gastos com ele efetuados não têm previsão de apropriação de créditos da não cumulatividade e não se enquadraram no conceito de insumo definido pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, já transcritos.

Extraímos da descrição do processo produtivo do leite UHT desnatado, leite UHT integral, Bebida láctea UHT montesanina, os trechos que tratam da utilização da empilhadeira (fls. 2.733, 2.741, 2.756):

- Próximo passo é o envase, em máquinas TBA-0, com capacidade de 6.000 litros/hora, em embalagens assepticas TETRA URIK (LONGA VIDA).
 - Após o envase, através de máquinas automáticas apropriadas para este fim, as caixinhas de 1 litro, são acondicionadas em caixas de papelão de 12 unidades cada.
 - Através de processo manual, as caixas com 12 unidades cada, por sua vez, são "arrumadas" sobre pallet.
 - De cada pallet, colhe-se amostra, que deverá ser retida em uma estufa com uma temperatura variando de 35 a 37º C, por um período de 7 dias.
 - Através de máquina empilhadeira, o pallet é conduzido para o galpão de estocagem em temperatura ambiente.
-
- Após o envase, através de máquinas automáticas apropriadas para este fim, as caixinhas de 1 litro, são acondicionadas em caixas de papelão de 12 unidades cada.
 - Através de processo manual, as caixas com 12 unidades cada, são arrumadas sobre pallet.
 - De cada pallet, colhe-se amostra, que deverá ser retida em uma estufa com uma temperatura variando de 35 a 37º C, por um período de 7 dias.
 - Através de máquina empilhadeira, o pallet é conduzido para o galpão de estocagem em temperatura ambiente.

Após o envase, através de máquinas automáticas apropriadas para este fim, as caixinhas de 1 litro, são acondicionadas em caixas de papelão de 12 unidades cada.

Através de processo manual, as caixas com 12 unidades cada, são arrumadas sobre pallet.

De cada pallet, colhe-se amostra, que deverá ser retida em uma estufa com uma temperatura variando entre 35 e 37º C, por um período de 7 dias.

Através de máquinas empilhadeiras, os pallet's são conduzidos para o galpão de estocagem em temperatura ambiente.

No entendimento desta auditoria, não existe previsão legal para os créditos apropriados com material e combustível de empiladeira utilizada para transporte de produto acabado.

Portanto, foram glosados todos os valores apropriados pelo contribuinte constantes da planilha “Material Empiladeira”.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.10 e 2.3 do TIF 002. Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que modificasse a análise feita pela auditoria.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “entrada”, filtro de natureza da operação “COMPRAS P/INDUSTRIALIZAÇÃO” e filtro de exclusão de Descrição da Mercadoria/Serviço “LEITE TIPO C\LEITE CRU”.

Verificamos que a pesquisa retornou inúmeras operações cuja Descrição da Mercadoria consta apenas a expressão “ITEM”. Incluímos essa descrição no filtro de exclusão e verificamos que restaram: Carvão Vegetal, Citrato de Sódio e material de embalagem.

Ou seja, os arquivos digitais não permitem a identificação dos itens adquiridos como material de empiladeira.

Portanto, permanecessem não comprovados os valores constantes da planilha “Material Empiladeira”.

Sustenta a recorrente que teria direito ao crédito em relação aos custos de materiais utilizados nas empiladeiras, sob a alegação de que todos materiais são essenciais para o produto final. Apresenta um histórico de compras de tais dispêndios com as informações abaixo:

| Data | Lancamento | EF | Contra Partida | Historico | Debito | Credito |
|-------|------------|------|----------------|---|----------|---------|
| | | 5491 | | 3.1.02.03.0010 (CUSTOS GERAIS PRODUCAO) MATERIAL/CUSTOS EMPILADEIRA | | |
| 17/01 | 165933-001 | 1 | 7473 | C. PRAZO MENEZES E FORTUNATO LTDA - M DOC. 000176 | 767,00 | |
| 20/01 | 166069-001 | 1 | 9557 | C. PRAZO PV GAS LTDA. DOC. 000320 | 1.572,50 | |
| 31/01 | 166496-001 | 1 | 9557 | C. PRAZO PV GAS LTDA. DOC. 000333 | 1.700,00 | |
| | | | | TOTAL DE JAN/2005 -----> | 4.039,50 | 0,00 |
| 03/02 | 169110-001 | 1 | 7473 | C. PRAZO MENEZES E FORTUNATO LTDA - M DOC. 000184 | 516,00 | |
| 21/02 | 169955-001 | 1 | 5617 | C. PRAZO MZK - COMERCIO DE PEÇAS LTDA DOC. 004057 | 1.612,00 | |
| 23/02 | 170040-001 | 1 | 9557 | C. PRAZO PV GAS LTDA. DOC. 000354 | 2.167,50 | |
| 28/02 | 170272-001 | 1 | 9557 | C. PRAZO PV GAS LTDA. DOC. 000363 | 1.020,00 | |
| | | | | TOTAL DE FEV/2005 -----> | 5.315,50 | 0,00 |
| 08/03 | 172471-001 | 1 | 3929 | C. PRAZO FRECE LUBRIFICANTES LTDA. DOC. 096789 | 510,00 | |
| 08/03 | 172472-001 | 1 | 7473 | C. PRAZO MENEZES E FORTUNATO LTDA - M DOC. 000192 | 632,00 | |
| 16/03 | 173415-001 | 1 | 9838 | C. PRAZO M.A. BASTOS -ME DOC. 001359 | 150,00 | |
| 16/03 | 173418-001 | 1 | 9557 | C. PRAZO PV GAS LTDA. DOC. 000377 | 1.700,00 | |
| 16/03 | 173420-001 | 1 | 9520 | C. PRAZO RADIADORES & SOLDAS JK DE FR DOC. 000085 | 587,50 | |

Com exceção do gás liquefeito de petróleo, discriminado na planilha colacionada no corpo da peça de defesa, os gastos com peças de reposição utilizadas nas empiladeiras, não há como, a partir dos documentos colacionados, saber quais são as peças utilizadas na manutenção em questão. Por outro lado, também não há como saber se estão sendo empregadas peças com vida útil superior a um ano, que devem ser contabilizadas no ativo permanente e depreciadas. Neste caso, a dedução se limitaria ao valor da depreciação (art. 346 do Decreto nº 3.000/1999⁵).

⁵ Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

Não há dúvidas sobre ser o ônus probatório da recorrente, no caso em análise. Deveria a empresa ter carreado aos autos documentação que detalhasse o seu direito ao crédito, contendo a descrição dos bens adquiridos e sua utilização nas empilhadeiras, sem essas informações. Não vejo como reconhecer os gastos de manutenção.

No que concerne à aquisição de combustível para utilização nas empilhadeiras objeto da glosa pela fiscalização, há de se reconhecer o direito ao crédito, em função de ser indispensável ao processo produtivo, por serem as empilhadeiras empregadas no transporte interno dos insumos e dos produtos finais. Não obstante a preocupação da autoridade julgadora com a possibilidade de utilização em etapa após o processo produtivo, esta não afasta o esclarecimento da recorrente sobre a relevância dos gás adquirido para utilização como combustível para as empilhadeiras na movimentação dos insumos e produtos, atendendo aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Sobre a matéria, podemos elencar o entendimento expresso no Acórdão nº 3403002.648 fundamentado pelo Ilustre Conselheiro Relator Antonio Carlos Atulim nos seguintes termos:

Relativamente ao gás empregado nas empilhadeiras, embora nem a fiscalização e nem a defesa tenham esclarecido onde a empilhadeira é utilizada, presume-se que seja empregada dentro das instalações fabris da recorrente no manejo de insumos em estoque ou no manejo de produtos industrializados. Não é concebível que uma empilhadeira tenha alguma utilização fora da linha de produção da recorrente. Assim, o gás utilizado neste equipamento insere-se no conceito de custo de produção (art. 290 do RIR/99), estando apto a integrar a base de cálculo do crédito das contribuições no regime não cumulativo a teor dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.

Por estas razões, devem ser revertidas as glosas referentes a aquisição de gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras.

d) material de laboratório:

Defende a interessada que o material de laboratório utilizado na COFRUL possui a finalidade de realizar testes laboratoriais no produto final como forma de garantir a qualidade do produto, atender exigências legais e regulatórias, ao se tratar de bens destinados à alimentação de pessoas. Apresenta, no corpo do recurso, uma lista extensa detalhando os fornecedores, nota fiscal e valor, conforme abaixo:

-
- I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;
- II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;
- III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;
- IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.
- § 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

COFUL - Cooperativa Mista do Produtores Rurais de Frutal Ltda

Conta: 3.1.02.03.0029 (CUSTOS GERAIS PRODUCAO) MATERIAL DE LABORATORIO

Período 1º Trimestre de 2005

Jan

| Data | Lancamento EF | Contra Partida | Historico | Debito | Credito |
|---------------------------------|---------------|----------------|---|-----------|---------|
| 06/jan | 165613-001 1 | 5554 | C. PRAZO HEXIS CIENTIFICA LTDA. DOC. 256863 | 70,47 | |
| 10/jan | 165711-001 1 | 4589 | C. PRAZO PROSEGURANEA EQUIPAMENTOS DE DOC. 005713 | 83,80 | |
| 13/jan | 165855-001 1 | 5554 | C. PRAZO HEXIS CIENTIFICA LTDA. DOC. 257525 | 2.032,56 | |
| 17/jan | 165930-001 1 | 9477 | C. PRAZO CABURE COMERCIAL LTDA ME DOC. 000912 | 514,50 | |
| 19/jan | 166031-001 1 | 4569 | C. PRAZO COSMOQUIMICA INDUSTRIA E COM DOC. 113346 | 9.993,20 | |
| 24/jan | 166163-001 1 | 9828 | C. PRAZO CASA AMERICANA DE ARTIGOS PA DOC. 087925 | 490,30 | |
| 24/jan | 166167-001 1 | 2773 | C. PRAZO LAKTRON INDUSTRIA ELETRONICA DOC. 009730 | 590,22 | |
| 27/jan | 166304-001 1 | 4527 | C. PRAZO VALCONTHERM VALVULAS & CONEX DOC. 005724 | 2.206,62 | |
| TOTAL DA CONTA NO PERÍODO-----> | | | | 15.981,67 | |

Sobre esse item assim se manifestou a Autoridade Fiscal encarregada da diligência:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Material de laboratório” constante do arquivo excel “Créditos Industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Verificamos que os valores foram extraídos da conta 3.1.02.03.0029.12036 MATERIAL DE LABORATORIO. Os valores constantes da planilha estão em consonância com os registros contábeis com pequenas divergências.

Embora não se enquadrem no conceito de insumo definido pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, os testes laboratoriais que garantem a qualidade da matéria prima e/ou do produto acabado, e são algumas vezes realizados por imposição legal, tiveram interpretação favorável à apropriação de créditos, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB/ nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Como citado na descrição do processo produtivo, a INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 51, DE 18 DE SETEMBRO DE 2002, do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento, em seu art. 1º determina:

(...)

Não foi apresentado qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

A despeito de existir a hipótese de creditamento, não foi possível verificar a procedência dos créditos apropriados, por falta de apresentação de elementos suficientes.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.11 e 2.3 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro notas fiscais de “entrada”, filtro de natureza da operação “COMPRAS P/INDUSTRIALIZAÇÃO” e filtro de exclusão de Descrição da Mercadoria/Serviço “LEITE TIPO C|LEITE CRU”.

Verificamos que a pesquisa retornou inúmeras operações cuja Descrição da Mercadoria consta apenas a expressão “ITEM”. Incluímos essa descrição no filtro de exclusão e verificamos que restaram: Carvão Vegetal, Citrato de Sócio e material de embalagem.

Ou seja, os arquivos digitais não permitem a identificação dos itens adquiridos como material de laboratório.

Dessa forma, permaneceu sem comprovação os valores citados na planilha “Material de laboratório”.

Conforme se observa da citação acima, esta bem claro que a fiscalização glosou as despesas relacionadas aos materiais laboratoriais, por ausência de comprovação dessas despesas, visto que *não foi apresentado qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.*

Apesar da lista fornecida no corpo do voto não demonstrar quais itens adquiridos como material de laboratório, verifiquei que na fl. 2567, contém a relação dos produtos utilizados no laboratório, a qual colaciono abaixo os itens:

| 3) LABORATORIO | | | |
|-----------------------|--------|------------|-------------------|
| ÁCIDO SULFURICO | KG | 2807.00.10 | ANÁLISE |
| ÁCIDO CLORIDRICO | LT | 2806.10.20 | ANÁLISE |
| SOLUÇÃO DORNIC | LT | 3822.00.90 | ANÁLISE |
| GLICERINA | GL | 1520.00.10 | BANHO CRIOSCOPIO |
| ALCOOL AMÍLICO | LT | 2905.15.00 | ANÁLISE |
| ALCOOL ETÍLICO | LT | 2207.10.00 | ANÁLISE |
| TUBO DE ENSAIO | PEÇA | 7017.90.00 | ANÁLISE |
| BUTIRÔMETRO | PEÇA | 7017.90.00 | ANÁLISE |
| REAGENTE A | LT | 3822.00.90 | ANÁLISE |
| REAGENTE B | LT | 3822.00.90 | ANÁLISE |
| PEPTONA | KG | 3821.00.00 | ANÁLISE |
| ESCOVA CRINA | PEÇA | 9603.10.00 | LIMPEZA VIDRARIAS |
| TIOUREIA | FRASCO | 3822.00.90 | ANÁLISE |
| PEPSINA | FRASCO | 3822.00.90 | ANÁLISE |
| DISCO LENTINE | CAIXA | 5603.10.00 | ANÁLISE |
| HIDROXIDO DE SÓDIO | KG | | ANÁLISE |

Portanto, dentro do entendimento do conceito de insumos e por entender que são gastos e despesas essenciais ao processo produtivo, encontrando-se, por conseguinte, em conformidade com o conceito de insumos acima abordado.

Nesse sentido, observados os demais requisitos da lei, dá-se provimento ao recurso quanto ao direito de crédito na aquisição de insumos utilizados em análises de laboratório, listados na fl. fl. 2567.

Serviços Utilizado como Insumos

e) manutenção/custo caldeira:

Consta no Relatório Fiscal de Diligência, as seguintes informações:

Em relação a essa despesa apresentou esclarecimentos e cópia do Razão acostados nas fls. 1.367 a 1.371. Transcrevemos os esclarecimentos:

Resposta: não há notas fiscais de manutenção lançadas na conta contábil “3.1.02.03.0020 – Material/Caldeira”, conforme razão contábil anexo. As notas fiscais referente aos serviços de manutenção da caldeira foram lançadas na conta de “Serviços Prestados”.

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Manutenção. Custo Caldeira” constante do arquivo excel “Créditos Industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Verificamos que os valores constantes da planilha são exatamente os valores dos saldos mensais da conta 3.1.02.03.0020 - MATERIAL/CUSTOS CALDEIRA, na qual não foram registrados os serviços de manutenção, segundo o contribuinte.

No TIF 001 da presente Diligência o contribuinte foi intimado a apresentar planilha detalhando o crédito inserido em cada uma das linhas do DACON que deveria: a)

descrever o bem, o insumo ou serviço, b) informar o número da nota fiscal, c) a data de aquisição, d) a denominação do fornecedor, e) o valor do bem, do insumo ou do serviço, individualizado por item e totalizado por linha do DACON, f) o valor do crédito do PIS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, g) o valor do crédito da COFINS, apurado por item e totalizado por linha do DACON, h) o código fiscal da operação – CFOP.

Não foram apresentados os contratos de manutenção, as notas fiscais, ou qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, que pudesse servir de base para a verificação da pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

Isso posto, restaram não comprovados os créditos apropriados relativos a manutenção da caldeira.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.12 e 2.3 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

Dessa forma, permaneceram não comprovados os créditos apropriados relativos a manutenção da caldeira.

Defende a interessada que os lançamentos ali realizados se referem a compras de materiais utilizados para manutenção nas caldeiras. Estes materiais são essenciais para o funcionamento da indústria, portanto, essenciais para a atividade econômica. Aduz que tais dispêndios foram informados no DACON e, apresenta detalhamento dos lançamentos contábeis, informando os fornecedores e número dos documentos fiscais para cada lançamento.

| Data | Lancamento | EF | Contra Partida | Historico | Debito | Credito |
|---------------------------------|------------|----|----------------|--|-----------|------------|
| | | | 12027 | 3.1.02.03.0020 (CUSTOS GERAIS PRODUCAO) MATERIAL/CUSTOS CALDEIRA | | |
| 10/01 | 165712-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088346 | 11.478,02 | |
| 12/01 | 165810-001 | 1 | 9430 | C. PRAZO DETERFIL-IND.E COM.DE PROD.Q DOC. 007269 | 1.557,70 | |
| 12/01 | 165816-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088403 | 12.298,50 | |
| 14/01 | 165880-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088530 | 24.806,88 | |
| 19/01 | 166033-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088639 | 25.167,52 | |
| 25/01 | 166222-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088720 | 25.553,92 | |
| 31/01 | 166513-001 | 1 | 4488 | C. PRAZO RIO PRETO PRODUTOS DE PETROL DOC. 088862 | 27.083,28 | |
| -----> | | | | | | |
| TOTAL DA CONTA NO PERÍODO-----> | | | | | | 127.945,82 |

Como dito acima, independente do conceito de insumos para crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

Apesar das informações trazidas pela interessada, o direito de crédito se assenta nos documentos fiscais que lhe conferem legitimidade, no caso, notas fiscais, faturas, contratos, comprovantes de pagamento, dentre outros, não bastando a tal desiderato a simples indicação da existência de lançamentos nos livros fiscais e contábeis da pessoa jurídica.

Nesse ponto cabe um parêntese, pois a fiscalização reiteradamente intimou a contribuinte a apresentar a documentação faltante, não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, a manutenção da glosa é medida que se impõe.

Demais Serviços Utilizados como Insumos

f) manutenção de equipamentos indústria:

Consta no Relatório Fiscal de Diligência, as seguintes informações:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Manut.Custo Maq. Equipamentos” constante do arquivo excel “Créditos Industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Foi apontada a conta 3.1.02.03.0001. Verificamos que os valores constantes da planilha são exatamente os valores dos saldos mensais da conta 3.1.02.03.0001 – MANUTENCAO MAQUINARIO E EQUIPAMENTO, com exclusão dos valores dos serviços prestados por pessoa física e impostos.

Não foram apresentados os contratos de manutenção, ou as notas fiscais, ou qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.13 e 2.3 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

Dessa forma, permaneceram não comprovados os créditos apropriados na planilha “Manut.Custo Maq. Equipamentos”.

Sobre esse ponto a recorrente alega que *a apresentação do razão contábil comprova os gastos e justificam a apropriação de créditos de PIS e Cofins*, conforme se verifica nos destaque:

Como mencionado no item anterior, os esclarecimentos para este item fazem parte de um contexto geral prestado pela Cooperativa. Abaixo anexo cópia do razão contábil analítico com os lançamentos contábeis, indicação dos fornecedores, datas, números e valores de notas fiscais comprovando a ocorrência e essencialidade dos gastos. As exclusões apresentadas pela Cooperativa revelam que na resposta foi realizada uma análise detalhada dos gastos.

Entretanto, como nos casos acima, constata-se que a contribuinte não trouxe aos autos prova inconteste das despesas, como apontado pela Autoridade Fiscal. De se lembrar que se está aqui num procedimento destinado ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo e, neste sentido, cabe a ele demonstrar a existência por meio de provas hábeis.

Com isso, pela ausência de elementos de prova, entendo que cabe ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

g) manutenção maquinas Tetra Park:

Consta no Relatório Fiscal de Diligência, as seguintes informações:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Manutenção maquina tetra park” constante do arquivo excel “Créditos Industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Verificamos que os valores constantes da planilha foram extraídos da conta 3.1.02.03.0036.12043 - MANUTENCAO/SERVICOS TETRA PAK, com exclusão dos valores de hospedagem de funcionários, diferencial de alíquotas, devoluções e ICMS. Verificamos que existem divergências entre os totais mensais do demonstrativo do contribuinte com os totais mensais dos registros contábeis em vários meses.

Nos contratos de locação de máquinas e equipamentos da TETRA PAK, consta o Anexo II, que trata do Programa de Assistência Técnica, que prevê a manutenção preventiva periódica das máquinas, a ser efetuada por técnicos da locadora, a ser custeada pela locatária.

Não foram apresentadas as notas fiscais de prestação de serviços, ou qualquer outro demonstrativo identificando analiticamente os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.14 e 2.3 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não identificamos nenhum esclarecimento que comprovasse e/ou demonstrasse os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins.

Dessa forma, permaneceram não comprovados os créditos apropriados na planilha “Manutenção maquina tetra park”.

Nesse ponto, a interessada busca a validade dos créditos tomados, considerando o seguinte:

Abaixo anexo cópia do razão analítico da Cooperativa, conta 3.1.02.03.0036 – Custos Gerais Produção – Manutenção / Serviços Tetra Park. Observe-se no referido documento a relação das notas fiscais onde consta, os meses, valores e competências a que referem. A análise do razão demonstra a consistência das operações e, ademais se a Cooperativa fosse apresentar todas as notas fiscais seria um volume enorme de trabalho, cerca de 100 documentos. Como o I. Auditor-Fiscal trabalhou por amostragem, uma técnica de auditoria e procedimento alternativo, seria, a partir do razão, solicitar determinadas notas fiscais de forma aleatória para análise e a Cooperativa teria disponibilizado.

A contribuinte ciente da posição da Fiscalização, formalizada no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, da necessidade de comprovação das operação que deram direito ao crédito sobre os gastos de serviços na manutenção máquinas Tetra Park, lançadas nos seus registros contábeis, não apresenta os documentos e informações necessárias para comprovar os créditos pleiteados, embora concedidas várias oportunidades. A ausência desta comprovação impede o aproveitamento dos créditos, mantendo-se as glosas realizadas pela Fiscalização.

h) despesas de energia elétrica:

Consta no Relatório Fiscal de Diligência, as seguintes informações:

Consoante Termo de Intimação Fiscal de 02/05/2011 (fls. 74 a 78) o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de energia elétrica.

Verificamos que foram acostadas cópias de notas fiscais de energia elétrica nas fls. 1.192 a 1.227, todas relativas ao CNPJ matriz, nos seguintes endereços:

- RUA N S DAS DORES 11A FRUTAL - ID 90077843
- RUA N S DAS DORES 22 CS A CENTRO FRUTAL - ID 0127215-2
- RUA N S DAS DORES 11 CS A CENTRO FRUTAL - ID 0127211-1

De acordo com a planilha “Energia Elétrica”, constante do arquivo em excel “Créditos Indústria Geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040), foram apropriados créditos em relação aos seguintes estabelecimentos:

| CONTA | SETORES |
|----------------|----------------------|
| 3.1.02.03.0011 | Laticínios/Industria |
| 3.1.01.03.0011 | Filial Rua Minas |
| 3.1.03.03.0011 | Supermercado |
| 3.1.04.03.0011 | Pirajuba |
| 3.1.05.03.0011 | Comendador Gomes |

Confrontamos os valores das notas fiscais com os valores dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte, e constatamos que foram acostadas apenas as notas fiscais relativas aos valores do estabelecimento Laticínio/Industria. Para os demais estabelecimentos não foram acostadas as notas fiscais.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.15 e 2.3 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não foram apresentadas as notas fiscais dos demais estabelecimentos.

Os valores lançados no DACON a este título foram confrontados com os valores comprovados, evidenciando-se as divergências que foram consideradas não comprovadas:

| ENERGIA ELETRICA | jan/05 | fev/05 | mar/05 | abr/05 | mai/05 | jun/05 |
|------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| DACON | 97.106,66 | 86.428,74 | 63.450,79 | 90.358,85 | 93.453,53 | 81.911,32 |
| COMPROVADO | 93.737,49 | 81.970,39 | 59.239,07 | 86.170,72 | 87.835,38 | 77.223,42 |
| DIVERGENCIAS | 3.369,17 | 4.458,35 | 4.211,72 | 4.188,13 | 5.618,15 | 4.687,90 |

| ENERGIA ELETRICA | jul/05 | ago/05 | set/05 | out/05 | nov/05 | dez/05 |
|------------------|------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| DACON | 101.466,02 | 111.847,55 | 83.022,59 | 93.767,83 | 91.006,11 | 71.560,66 |
| COMPROVADO | 97.019,67 | 107.706,06 | 78.190,89 | 89.060,85 | 84.436,16 | 66.425,68 |
| DIVERGENCIAS | 4.446,35 | 4.141,49 | 4.831,70 | 4.706,98 | 6.569,95 | 5.134,98 |

Sustenta a interessada que *os valores que não se apresentou a Nota Fiscal, referem-se às contas de Energia Elétrica das outras unidades, quais estão devidamente lançados na conta contábil abaixo indicada, sendo que cada lançamento, analiticamente registrado, especifica o valor, a fatura, o mês e a qual endereço ou filial.*

Conforme observado nas explanações anteriores, verifica-se que mesmo sendo advertida sobre a necessidade da apresentação das notas fiscais, documentos indispensável para averiguar-se se tais custos foram, efetivamente, suportados pelo adquirente e glosados pela Fiscalização. Contudo, mesmo tendo todas oportunidades ao longo do processo, nada foi trazido aos autos para comprovar suas alegações, sendo de rigor a manutenção da glosa.

i) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas:

Sobre as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, foram considerados pela Autoridade Fiscal, somente a parcela efetivamente paga (valor dos impostos incidentes), excluídos os valores do alugueis concedidos como bônus. Oportuno a transcrição do trecho do Relatório:

1- Foi apresentado um Instrumento Particular de Aditamento de Contrato de Máquinas nº 99074-21, firmado em 09/12/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 48 meses iniciando em dez/2002, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Uma máquina envasadora asséptica, modelo TBA/8 1000B, com capacidade de 6.000 emb/h, para o envase de leite, derivados e demais produtos alimentícios líquidos com viscosidade máxima de 25 Cp, teor de sal < 0.1%, sem partículas sólidas, e temperatura máxima de 50° C, em embalagens cartonadas, modelo Tetra Brik Aseptic 1000 mL Baseline

2 - Foi apresentado um Contrato de Locação de Máquinas nº 02.003-21/81/82, firmado em 18/03/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 72 meses iniciando na data de remessa da máquina para locação, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Máquina envasadora asséptica, modelo **TBA/21 1000B**, com unidade de limpeza **SCU-4**, e **kit de conversão** de volume 200S, capacidade de 7.000 emb/h, para o envase de produtos alimentícios líquidos com viscosidade máx. de 25 cP, teor de sal < 0.1%, sem partículas sólidas, e temperatura máx. de 50°C, em embalagens cartonadas, modelo TBA 1000B, designada por "MÁQUINA".

3 - Foi apresentado um Contrato de Locação de Máquinas nº 02.003-44, firmado em 18/03/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 72 meses iniciando 60 dias após a data de remessa da máquina para locação, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Máquina para aplicação de filme de polietileno termo encolhível sobre bandejas Tetra Cardboard, modelo **Tetra Tray Shrink 51**, com capacidade máxima de 20 band/min., seção longa de aquecimento, ferramenta de perfuração horizontal e unidade de saída de rolete, designada por "MÁQUINA".

4 - Foi apresentado um Contrato de Locação de Máquinas nº 02.003-43, firmado em 18/03/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 72 meses iniciando 60 dias após a data de remessa da máquina para locação, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Máquina acondicionadora, modelo **Tetra Cardboard Packer 70**, para bandejas tipo **Tray**, arranjo 2 x 9, designada por "MÁQUINA".

Milton Vicente de Campos
Contador CRC (MG) n.º 45073
CPF: 197.622.916-20

5 - Foi apresentado um Contrato de Locação de Máquinas nº 02.003-42, firmado em 18/03/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 72 meses iniciando 60 dias após a data de remessa da máquina para locação, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Máquina para aplicação de filme de polietileno termo encolhível sobre embalagens cartonadas modelo Tetra Brik Aseptic 200S, modelo **Tetra Film Wrapper 67**, com capacidade máxima de 8.000 emb/h, arranjo 3x1, designada por "MÁQUINA".

6 - Foi apresentado um Contrato de Locação de Máquinas nº 02.003-41, firmado em 18/03/2002, no qual figura como locadora a empresa TETRA PAK LTDA, CNPJ nº 61.258.030/0001-60, e como locatária, a COFRUL – Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Frutal Ltda., com vigência de 72 meses iniciando 60 dias após a data de remessa da máquina para locação, com correção anual pelo IGPM, cujo objeto de locação foi:

Máquina para aplicação de canudos sobre embalagens cartonadas Tetra Brik Aseptic 200S, modelo **Tetra Straw Applicator**, com capacidade de 9.000 emb/h, designada por "MÁQUINA".

Considerando os prazos de vigência, todos os contratos acobertam as operações praticadas no período objeto da auditoria.

Verificamos que as despesas com aluguel foram apropriadas a débito da conta 3.1.02.03.0032 ALUGUEIS/LOCAÇÕES e a crédito da conta 4.1.02.01.0003.686 BONUS S/COMPRAS EMBALAGENS, ou seja, a contrapartida foi em conta de receitas.

De fato, consta nos demonstrativos mensais das locações emitidos pela TETRA PAK, um resumo dos valores dos contratos de locação, o valor dos impostos incidentes, bem como o valor do bônus mensal.

Verificamos que os valores dos impostos incidentes na locação foram apropriados na conta 3.1.06.03.0006.1426 TRIBUTOS TETRA-PAK (PIS/COFINS), cuja contrapartida foi a conta de passivo circulante 2.1.01.01.1227.3335 TETRA-PAK.

Em suma, do valor total das notas fiscais relativas a locação de máquinas e equipamentos foram efetivamente pagos apenas os valores dos impostos incidentes, sendo o valor do aluguel considerado bônus concedido ao contribuinte pela TETRA PAK.

Como a previsão de creditamento incide sobre aluguéis pagos, no entendimento desta auditoria somente a parcela efetivamente paga (valor dos impostos) servirá de base de cálculo dos créditos, conforme demonstramos:

| CÓDIGO DA CONTA | DESCRIÇÃO DA CONTA | JAN/2005 | FEV/2005 | MAR/2005 | ABR/2005 | MAI/2005 | JUN/2005 |
|---------------------|---------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| 3.1.06.03.0006.1426 | TRIBUTOS TETRA-PAK (PIS/COFINS) | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.412,72 |

| CÓDIGO DA CONTA | DESCRIÇÃO DA CONTA | JUL/2005 | AGO/2005 | SET/2005 | OUT/2005 | NOV/2005 | DEZ/2005 |
|---------------------|---------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| 3.1.06.03.0006.1426 | TRIBUTOS TETRA-PAK (PIS/COFINS) | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.412,72 | 8.547,24 | 8.547,24 | 8.590,77 |

Com relação a esse item, a defesa desta pauta-se pelos seguintes pontos:

A este ponto concordo o I. Auditor-Fiscal, que a despesa efetivamente paga foi o valor dos impostos incidentes. Porém, note-se: Pelos lançamentos contábeis o Bônus foi levado à conta de receitas, com a tributação normal. Acontece que da despesa foi aproveitado apenas a parte dos impostos incidentes lançadas como despesas, ao que se conclui que o Bônus foi tributado em duplicidade.

Portanto, concordo em acatar o aproveitamento dos créditos sobre o valor dos impostos pagos, desde que sejam também excluídos das receitas os Bônus, como forma de justiça tributária.

Sem razão a recorrente.

Ao contrário do que afirma a interessada, o referido Bônus não foi tributado em duplicidade, a Autoridade Fiscal, com base no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, considerou para fins de creditamento a parcela efetivamente paga (valor dos impostos). Ademais, os valores em pauta foram lançados na contabilidade como crédito na conta receita e verifica-se que os descontos/bônus não constam das notas fiscais, sendo concedidos diretamente quando do pagamento, não se caracterizam nem como descontos incondicionais, nem como descontos condicionais (financeiros), devendo compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, uma vez que houve aumento da Situação Líquida Patrimonial.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

j) despesas com frete na operação de venda:

No Relatório de Diligência, consta a glosa integral dos custos com frete na operação de venda, sob os seguintes fundamentos:

Verificamos que foram apropriados créditos nas operações de fretes sobre aquisição de matéria prima e fretes 2º percurso, conforme planilhas “Fretes sobre aquisição de M.P.” e “Fretes 2º percurso” constantes do arquivo excel “Créditos indústria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Consoante item 1.17 e 2.4 do TIF 002, o contribuinte foi intimado a:

- Esclarecer como era feito o transporte do leite cru na captação, se era feito pela Cooperativa em veículo próprio ou se era terceirizado, e se os custos do transporte eram suportados pelo Cooperativa ou eram repassados aos cooperados.
- Apresentar Planilha eletrônica (em formato XLS ou ODS), contendo a relação das operações geradoras dos créditos informados na Linha 07. Despesas de Fretes na Operação de Venda contemplando, no mínimo, as seguintes informações: a) nº do documento fiscal; b) data de lançamento; c) CNPJ do fornecedor; d) valor contábil; e) base de cálculo; f) valor das duas contribuições; g) nº da conta contábil; h) nome da conta contábil; i) centro de custo; j) descrição do centro de custo; k) informações acerca do documento fiscal de venda que justifica a despesa com o frete na operação de venda: número, CFOP, data de emissão e valor da operação.
- De forma semelhante, para apropriação de créditos relativos a frete na aquisição de insumos, apresentar Planilha eletrônica (em formato XLS ou ODS), contendo a relação das operações geradoras dos créditos contemplando, no mínimo, as seguintes informações: a) nº do documento fiscal; b) data de lançamento; c) CNPJ do fornecedor; d) valor contábil; e) base de cálculo; f) valor das duas contribuições; g) nº da conta contábil; h) nome da conta contábil; i) centro de custo; j) descrição do centro de custo; k) informações acerca do documento fiscal de venda (nota fiscal de entrada) que justifica a despesa com o frete na aquisição de insumos: número, CFOP, data de emissão e valor da operação.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não foram apresentados os demonstrativos bem como os esclarecimentos apenas indicaram que os valores foram extraídos dos registros contábeis.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

O contribuinte prestou esclarecimentos acerca de frete nas vendas:

Item 8) Esclarecer detalhadamente a natureza dos fretes na venda dos produtos (2º percurso)**Resposta:**

Os fretes do 2º percurso é o termo utilizado para realizar o transporte do leite longa vida e de seus derivados da Cooperativa até o cliente.

Verificamos na planilha “Fretes 2º percurso” que informou que os valores foram extraídos da conta 3.1.02.05.0002.351 FRETE 2§ PERCURSO, efetuou a exclusão dos valores do frete prestado por pessoa física e do ICMS, apurando a base de creditamento.

Como não apontou especificamente quais os valores compuseram a base de creditamento, não foi possível a esta auditoria verificar a pertinência do crédito.

Verificamos nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro, notas fiscais de “saída”, CNPJ do emitente “18581025” e tipo de frete “emitente” por conta do emitente da nota fiscal. A consulta não retornou nenhum resultado, ou seja, nenhuma nota fiscal foi emitida com frete por conta do emitente.

Constatamos em todas as notas fiscais a informação de que o tipo de frete foi por conta do destinatário. A pesquisa não retornou nome e/ou CNPJ/CPF do transportador.

Como não foram apresentados outros documentos, não foi possível vincular as notas fiscais de saída com as despesas de frete.

Portanto, restaram não comprovados os créditos incidentes sobre valores a título de frete nas operações venda.

A interessada se insurge contra às glosas sobre os pagamentos efetuados a título de frete do 2º percurso, alega que todos os esclarecimento solicitados foram apresentados, e solicita a manutenção dos créditos. Consta da defesa o seguinte:

Em minha avaliação, o I. Auditor-Fiscal não se deu ao trabalho de analisar os registros contábeis; se assim o fizesse, tudo que fora pedido de esclarecimentos estaria apresentado. Veja os quadros abaixo, com os de esclarecimento solicitados, que foram extraídos da Contabilidade da Cooperativa:

| Conta Contábil Documento Fiscal de Venda | | DESPESAS COMERCIAIS - FRETE 2º. PERCURSO Venda para diversos clientes varejistas | | | | Histórico | | CNPJ | | Debito |
|---|------------|---|--|---|--------------------|-----------|--|----------|--|--------|
| Data | Lancamento | Contra | Partida | - | | | | | | |
| 05/01 | 165579-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002448 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 05/01 | 165580-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002498 | | 03.799.500/0001-23 | | | 572,11 | | |
| 05/01 | 165581-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002499 | | 03.799.500/0001-23 | | | 228,85 | | |
| 05/01 | 165582-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002500 | | 03.799.500/0001-23 | | | 144,42 | | |
| 05/01 | 165583-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002501 | | 03.799.500/0001-23 | | | 144,42 | | |
| 05/01 | 165584-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002502 | | 03.799.500/0001-23 | | | 68,65 | | |
| 05/01 | 165585-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002503 | | 03.799.500/0001-23 | | | 74,42 | | |
| 05/01 | 165586-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002504 | | 03.799.500/0001-23 | | | 26,03 | | |
| 06/01 | 165611-001 | 4478 | RODOVIARIO FRUTALENSE LTDA. DOC. 159996 | | 20.033.874/0001-52 | | | 1.006,10 | | |
| 13/01 | 165847-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002520 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 13/01 | 165848-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002545 | | 03.799.500/0001-23 | | | 607,21 | | |
| 13/01 | 165849-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002446 | | 03.799.500/0001-23 | | | 107,79 | | |
| 14/01 | 165880-001 | 9816 | MONT CARGAS TRANSPORTES LTDA DOC. 000601 | | 03.799.500/0001-20 | | | 940,00 | | |
| 14/01 | 165883-001 | 9816 | MONT CARGAS TRANSPORTES LTDA DOC. 003062 | | 05.368.449/0001-20 | | | 940,00 | | |
| 18/01 | 165966-001 | 4924 | MADEIREIRA MADERCEL LTDA. DOC. 000083 | | 86.515.186/0001-37 | | | 100,00 | | |
| 18/01 | 165967-001 | 4924 | MADEIREIRA MADERCEL LTDA. DOC. 000084 | | 86.515.186/0001-37 | | | 1.126,60 | | |
| 18/01 | 165969-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002519 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 18/01 | 165970-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002556 | | 03.799.500/0001-23 | | | 69,98 | | |
| 18/01 | 165971-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002557 | | 03.799.500/0001-23 | | | 69,98 | | |
| 18/01 | 165972-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002559 | | 03.799.500/0001-23 | | | 139,96 | | |
| 18/01 | 165973-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002560 | | 03.799.500/0001-23 | | | 104,97 | | |
| 18/01 | 165974-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002561 | | 03.799.500/0001-23 | | | 314,83 | | |
| 18/01 | 165975-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002521 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 18/01 | 165976-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002562 | | 03.799.500/0001-23 | | | 799,50 | | |
| 18/01 | 165977-001 | 4478 | RODOVIARIO FRUTALENSE LTDA. DOC. 160743 | | 20.033.874/0001-52 | | | 1.776,50 | | |
| 18/01 | 165978-001 | 4478 | RODOVIARIO FRUTALENSE LTDA. DOC. 160747 | | 20.033.874/0001-52 | | | 1.200,00 | | |
| 18/01 | 165994-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002558 | | 03.799.500/0001-23 | | | 69,98 | | |
| 25/01 | 166208-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002553 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 25/01 | 166209-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002554 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 25/01 | 166210-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002574 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 25/01 | 166211-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002578 | | 03.799.500/0001-23 | | | 233,87 | | |
| 25/01 | 166212-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002579 | | 03.799.500/0001-23 | | | 701,63 | | |
| 25/01 | 166213-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002580 | | 03.799.500/0001-23 | | | 765,45 | | |
| 25/01 | 166214-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002581 | | 03.799.500/0001-23 | | | 1.075 | | |
| 25/01 | 166215-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002582 | | 03.799.500/0001-23 | | | 399,75 | | |
| 25/01 | 166216-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002583 | | 03.799.500/0001-23 | | | 399,75 | | |
| 25/01 | 166219-001 | 4924 | MADEIREIRA MADERCEL LTDA. DOC. 000085 | | 86.515.186/0001-37 | | | 100,00 | | |
| 25/01 | 166220-001 | 4924 | MADEIREIRA MADERCEL LTDA. DOC. 000086 | | 86.515.186/0001-37 | | | 979,60 | | |
| 25/01 | 166221-001 | 9816 | MONT CARGAS TRANSPORTES LTDA DOC. 003093 | | 05.368.449/0001-20 | | | 750,00 | | |
| 31/01 | 166492-001 | 9530 | DOMINGOS RAMOS DE FREITAS & DOC. 000670 | | 02.573.383/0001-12 | | | 80,00 | | |
| 31/01 | 166493-001 | 9530 | DOMINGOS RAMOS DE FREITAS & DOC. 000671 | | 02.573.383/0001-12 | | | 894,00 | | |
| 31/01 | 166494-001 | 9530 | DOMINGOS RAMOS DE FREITAS & DOC. 000673 | | 02.573.383/0001-12 | | | 80,00 | | |
| 31/01 | 166495-001 | 9530 | DOMINGOS RAMOS DE FREITAS & DOC. 000674 | | 02.573.383/0001-12 | | | 765,00 | | |
| 31/01 | 166497-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002576 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 31/01 | 166498-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002577 | | 03.799.500/0001-23 | | | 100,00 | | |
| 31/01 | 166499-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002611 | | 03.799.500/0001-23 | | | 349,37 | | |
| 31/01 | 166500-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002612 | | 03.799.500/0001-23 | | | 375,63 | | |
| 31/01 | 166501-001 | 9112 | AGRO-RIO TRANSPORTE E COMERC DOC. 002614 | | 03.799.500/0001-23 | | | 725,00 | | |

TOTAL DE JAN/2005

19.301,40

Com relação ao crédito na operação de frete para venda disciplinado pelos arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, é importante destacar que somente é possível sua apuração quando a operação de frete tenha sido suportada pelo vendedor.

A recorrente, na diligência e na sua peça de defesa, não se deu ao trabalho articular a demonstração do seu direito no que concerne ao frete sobre operações de venda. Não se deve olvidar que incumbiria à interessada demonstrar eventual elemento modificativo ou extintivo da decisão que manteve as glosas, as quais se fundaram no fato de que *todas as notas fiscais a informação de que o tipo de frete foi por conta do destinatário*, de forma que *não foi possível vincular as notas fiscais de saída com as despesas de frete*, caberia a interessada a comprovação de referida despesa dentro dos autos, indicando ao julgador de qual ponto específico esta ocorrendo, atendendo assim a regra de devolver para o CARF a revisão de matéria especificada.

Registra-se, por oportuno, que o documento citado pela interessada em nada socorre aos esclarecimentos solicitados pela Autoridade Fiscal, pois como visto acima, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros.

De todo exposto, conclui-se que os documentos apresentados e as informações prestadas são insuficientes para comprovar os créditos pleiteados relativos a frete na operação de venda.

l) crédito Presumido – fabrica de ração:

Com relação ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004⁶, a unidade de origem encarregada da diligência afastou o crédito apurado pela contribuinte com base nos seguintes argumentos:

CREDITO PRESUMIDO – FABRICA DE RAÇÃO

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores na planilha “Credito Mercadoria Revenda” constante do arquivo excel “Pis e Cofins 2005”, (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Nessa planilha constam demonstrativos com totais mensais das aquisições do Supermercado, da filial Comendador Gomes, da filial Pirajuba, da filial na rua Minas Gerais (loja veterinária) e da Fábrica de Ração, ajustadas pela subtração das aquisições de pessoa física, aquisições alíquota zero, aquisições isentas, e aquisições sujeitas a incidência monofásica, demonstrando-se por fim o valor dos créditos de Pis e Cofins apurados.

Relativamente à Fábrica de Ração, verificamos que foram apropriados créditos presumidos incidentes sobre a aquisição dos seguintes insumos:

| |
|---|
| Matéria Prima - Milho |
| Matéria Prima - Farelo de Algodão 28% |
| Matéria Prima - Farelo de Algodão 38% |
| Matéria Prima - Farelo de Amendoin |
| |
| Matéria Prima - Farelo de Soja a granel |
| Matéria Prima - Sorgo em Grãos |
| Matéria Prima - Sorgo Moido |
| Matéria Prima - Suplemento Alimentar |
| Matéria Prima - Sal |
| Matéria Prima - Uréia Agricola |

⁶ Lei nº 10/925/2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

Não foi apresentado qualquer demonstrativo identificando analiticamente as notas fiscais e os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro, notas fiscais de “saída”, natureza da operação “VENDA PROD.DO ESTABELECIMENTO”. A pesquisa retornou apenas leite e derivados. Nenhuma operação relativa a venda de ração fabricada pelo contribuinte.

Eliminamos o filtro de natureza da operação e filtramos pela descrição da mercadoria “ração”, a pesquisa retornou várias ocorrências com natureza de VENDAS DE PRODS.ADQ.RECEB.TERC. que não têm relação com fabricação de ração, e várias ocorrências de VENDA P/ENTREGA FUTURA, CFOP 5922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, que não foram oferecidas a tributação, sendo estas últimas no montante de R\$62.221,05, muito inferior às supostas aquisições de insumos no montante já citado.

Efetuamos pesquisas nos arquivos digitais relativos a documentos fiscais, utilizando como filtro, notas fiscais de “entrada”, natureza da operação “COMPRA P/INDUSTRIALIZACAO” e descrição da mercadoria “MILHO|FARELO ALGODAO 28| FARELO ALGODAO 38| FARELO DE AMENDOIM| FARELO DE SOJA A GRANEL| SORGO EM GRAOS|SORGO MOIDO| SUPLEMENTO ALIMENTAR|SAL|UREIA AGRICOLA”.

A pesquisa não retornou resultado. Eliminamos o filtro de natureza da operação e vários itens foram selecionados, com natureza da operação compra para comercialização e transferência para comercialização, ocorre que a palavras sal e milho trouxeram muitos itens de supermercado que não tem relação com a pesquisa, a despeito desses intrusos, a pesquisa retornou montante anual de R\$252.965,13, muito abaixo da base de cálculo anual demonstrada pelo contribuinte de R\$635.579,12.

Acrescentamos o filtro de tipo de participante “PF” e o filtro de descrição da mercadoria citado acima, e a pesquisa retornou valor total de R\$484,31.

Verificamos os Relatórios extra contábeis do Controle Físico e Financeiro dos Produtos Fabricados, Controle de Estoque e Registro de Inventário, acostados nas fls. 2.601 a 2.722 e 2.920 a 2.993, e não identificamos registros sobre fabricação de ração.

Portanto, à mingua de informações precisas acerca da prova do direito pleiteado, não resta outra alternativa a não ser considerar não comprovados os valores mensais apropriados de créditos presumidos de Pis e Cofins relativos à Fábrica de Ração.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.18 e 2.5 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não foram apresentados esclarecimentos que modifcassem os valores apurados pela auditoria.

A contribuinte se insurge contra a glosa de créditos presumidos relativos à Fábrica de Ração, afirma que no Anexo V, apresentou relatórios extraídos da contabilidade que esclarecem e comprovam os valores mensais apropriados. Consta do Anexo V, as seguintes informações:

| CRÉDITOS COFINS REMANESCENTES | | | | | | | | | | | | |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Crédito a descontar | 124.293,10 | 120.733,29 | 133.220,12 | 160.001,41 | 100.869,42 | 145.816,33 | 164.217,61 | 146.264,51 | 116.260,65 | 145.128,63 | 123.055,42 | 104.859,50 |
| Crédito Presumido atividades Agropecuárias | 85.207,05 | 68.587,55 | 75.407,45 | 26.164,46 | 28.091,23 | 23.834,06 | 16.173,39 | 11.958,63 | 8.998,45 | 9.472,89 | 14.501,26 | 8.858,61 |
| COFINS Devido | 75.570,41 | 71.374,81 | 82.389,10 | 82.345,56 | 97.779,70 | 89.145,81 | 80.364,16 | 81.437,04 | 72.069,62 | 70.127,06 | 72.186,80 | 58.792,68 |
| SALDO DE CRÉDITOS COFINS | | | | | | | | | | | | |
| Crédito a descontar | 124.293,10 | 117.946,03 | 126.238,47 | 103.820,31 | 31.180,95 | 80.504,58 | 100.026,83 | 76.786,10 | 53.189,48 | 84.474,46 | 65.369,89 | 54.925,43 |
| Crédito Presumido atividades Agropecuárias | 9.636,65 | | | | | | | | | | | |
| CRÉDITO COFINS - Vinculado alíquota zero | jan/05 | fev/05 | mar/05 | abr/05 | mai/05 | jun/05 | jul/05 | ago/05 | set/05 | out/05 | nov/05 | dez/05 |
| VALOR TOTAL APURADO | 116.583,11 | 120.030,93 | 131.588,83 | 148.851,40 | 100.249,11 | 139.818,08 | 160.084,49 | 144.622,55 | 113.564,86 | 141.341,96 | 119.938,23 | 101.163,65 |
| SALDO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO | 116.583,11 | 117.946,03 | 126.238,47 | 103.820,31 | 31.180,95 | 80.504,58 | 100.026,83 | 76.786,10 | 53.189,48 | 84.474,46 | 65.369,89 | 54.925,43 |
| Valores Trimestrais passíveis resarcimento | | | | 360.767,61 | | | 215.505,84 | | 230.002,41 | | | 204.768,78 |

Neste caso, como nos casos acima, a empresa simplesmente responde que já apresentou a planilha acima, não adicionando informação alguma para atendimento do demandado pela fiscalização.

Se dentro desse contexto fático a recorrente entende que a comprovação foi realizada, deixou de apontar para o julgador em que consiste essa comprovação. Ora, sendo a despesa declarada pela contribuinte, caberia a ela apontar em que consiste e comprovar efetivamente os gastos, como isso não ocorreu esta correta a manutenção da glosa.

m) industrialização por encomenda:

Conforme se extrai do Relatório de Diligência, restaram não comprovados os créditos incidentes sobre valores a título de industrialização por encomenda:

Foi apresentado demonstrativo mensal dos valores que se serviram para apuração de créditos incidentes sobre industrialização por encomenda, alocado na Fábrica de Ração, na planilha “Resumo 2005” constante do arquivo excel “Créditos industria geral 2005” (arquivo não-paginável – Apuração Créditos PIS e COFINS Ano 2005, fls. 3.040).

Não foi apresentado qualquer demonstrativo identificando analiticamente as notas fiscais, fornecedores, e os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito, bem como para amostragem da consistência das operações.

Portanto, restaram não comprovados os créditos incidentes sobre valores a título de industrialização por encomenda.

O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme do item 1.19 e 2.5 do TIF 002.

Na resposta apresentada ao TIF 002 (fls. 3.102 a 3.200), não foram apresentados esclarecimentos e/ou demonstrativos que permitissem a verificação da consistência dos créditos apropriados.

Verificamos os Relatórios extra contábeis do Controle Físico e Financeiro dos Produtos Fabricados, Controle de Estoque e Registro de Inventário, acostados nas fls. 2.601 a 2.722 e 2.920 a 2.993, e não identificamos registros sobre fabricação de ração.

Portanto, permanecem não comprovados os créditos apropriados a título de industrialização por encomenda.

Alega a contribuinte que no Anexo VI, apresentado na manifestação da diligência, trazem relatórios extraídos da contabilidade, esclarecem e comprovam as receitas créditos apropriados a título de industrialização por encomenda.

Conforme constatado, na análise realizada pela Autoridade Fiscal não foi identificar *as notas fiscais, fornecedores, e os itens sujeitos a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, nos quais se pudesse verificar a pertinência dos valores para apropriação do crédito,* caberia a recorrente, demonstrar de forma específica, no mínimo rebater tal afirmação, indicando em seus registros contábeis e fiscais que a afirmativa não condiz com a realidade da empresa.

Desta feita, percebe-se que a recorrente não atacou especificamente o fundamento da glosa, qual seja, a falta de prova dos créditos incidentes sobre valores a título de industrialização por encomenda.

Ora, se a fiscalização identifica indícios que coloquem sob suspeita informações prestadas à Fazenda, nada mais natural que solicitar documentos específicos que lhe permitam identificar a regularidade das transações informadas. Não sendo apresentados, em qualquer

momento processual, documentos que comprovassem a regularidade das operações, especialmente tratando-se de Pedido de Ressarcimento, com ônus probatório do contribuinte, correta a glosa realizada.

Dante desse fatos, nego provimento ao recurso nesse ponto.

IV - Do dispositivo:

Dante do exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário para:

- (a) conceder o efeito da suspensão conforme previsto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, os valores das receitas de vendas de leite *in natura* (leite cru resfriado), somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real (art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004);
- (b) reverter a glosa das despesas com material de embalagem para transporte;
- (c) reverter a glosa relativa aos dispêndios com gás liquefeito de petróleo utilizado nas empiladeiras; e,
- (d) reverter a glosa sobre a aquisição de insumos utilizados em análises de laboratório, listados na fl. fl. 2567.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

No presente processo fui designado como Redator do voto vencedor relacionado a reversão da glosa do sobre a aquisição de insumos utilizados em análises de laboratório, listados na fl. 2567 do processo, defendida pela I. Relatora.

Com as devidas vênias, uso discordar do entendimento da Nobre Colega Relatora, apontando abaixo minhas sucintas razões para tanto.

Em que pese entender que, em tese, os materiais apontados na lista acima mencionada poderem figurar como insumo, não houve por parte da recorrente a devida demonstração de como tais materiais são utilizados em seus laboratórios, não fazendo ainda o cotejo desses com os documentos apresentados como prova no processo.

Os argumentos trazidos pela recorrente em sua defesa, foram feitos de forma genérica, sem a devida demonstração de como e onde são utilizados, como dito acima.

Em casos como o presente, a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado exige que as alegações e declarações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a sustente, bem como seja realizada a demonstração de como é utilizado o produto em seu processo produtivo, afim de que não restem dúvidas a cerca da sua utilidade como insumo.

Nesses casos, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação.

Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; (...)

Desta forma, nos casos como o apresentado no presente processo, já em sua impugnação/manifestação perante à DRJ, deveria o recorrente ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para demonstração de certeza e liquidez do crédito pretendido

Destarte, não havendo a comprovação de suas alegações, que como relatado acima foram realizadas de forma genérica pelo contribuinte recorrente, não há como ser atendido o seu pleito.

Por tais razões, voto por manter as glosas relacionadas aos materiais apontados como insumo, utilizados em laboratório, listados no documento de fl. 2567 do processo.

Eis o meu voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator designado.