



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720099/2014-81
ACÓRDÃO	3101-003.930 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SAPORE S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA PARCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE.

Não comprovada a fraude, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento de ofício deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, segundo a qual o prazo decadencial será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da Cofins, até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003. PREÇO PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, se não efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, descaracteriza o caráter predeterminado do preço

para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF nº 658/2006.

A prorrogação do contrato após 31 de outubro de 2003, a qualquer título, sujeita as receitas à incidência não-cumulativa da contribuição.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, conforme assentado na decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFN-MF.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Não podem gerar créditos como insumos os bens passíveis de escrituração no ativo imobilizado da empresa, assim como os serviços neles aplicados, assim entendidos aqueles que resultam em aumento da vida útil do bem superior a um ano ou que possuem valor superior ao estabelecido na legislação que rege a matéria.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não podem gerar créditos como insumos os combustíveis e lubrificantes que não tenham sido comprovadamente utilizados no processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES. FALTA DE CONTROLE.

Incabível o creditamento da contribuição em relação a devolução, quando não se mantém escrituração e controles capazes de comprovar a condição de detentor de tal direito.

NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO PARA CANCELAR NOTA FISCAL EMITIDA COM ERRO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Cabível a glosa de créditos originados de notas fiscais emitidas pelo contribuinte sob a justificativa de que a nota fiscal de venda fora emitida com erro. Inexistência de base legal para o aproveitamento de créditos dessa natureza.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da Cofins, até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003. PREÇO PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, se não efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF nº 658/2006.

A prorrogação do contrato após 31 de outubro de 2003, a qualquer título, sujeita as receitas à incidência não-cumulativa da contribuição.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, conforme assentado na decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFN-MF.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Não podem gerar créditos como insumos os bens passíveis de escrituração no ativo imobilizado da empresa, assim como os serviços neles aplicados, assim entendidos aqueles que resultam em aumento da vida útil do bem superior a um ano ou que possuem valor superior ao estabelecido na legislação que rege a matéria.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não podem gerar créditos como insumos os combustíveis e lubrificantes que não tenham sido comprovadamente utilizados no processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES. FALTA DE CONTROLE.

Incabível o creditamento da contribuição em relação a devolução, quando não se mantém escrituração e controles capazes de comprovar a condição de detentor de tal direito.

NOTA FISCAL DE DEVOUÇÃO PARA CANCELAR NOTA FISCAL EMITIDA COM ERRO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Cabível a glosa de créditos originados de notas fiscais emitidas pelo contribuinte sob a justificativa de que a nota fiscal de venda fora emitida com erro. Inexistência de base legal para o aproveitamento de créditos dessa natureza.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, conhece-lo em parte, não conhecendo dos argumentos atinentes ao item “3.2.C. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”, rejeitar o argumento preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, em dar parcial provimento no sentido de afastar a multa qualificada remanescente da decisão da DRJ e, conseqüentemente, reconhecer a decadência de parte do crédito tributário (no que se refere aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2009), bem como para reverter a glosa de créditos referentes à rubrica “Móveis e Utensílios; Equipamentos”. Por maioria de votos, o colegiado negou provimento em relação aos tópicos “DA ANÁLISE DOS CONTRATOS FIRMADOS PELA RECORRENTE ANTES DE 31/10/2003” e “DOS CONTRATOS ENTABULADOS COM FIAT, BIOSEV, PIRELLI, COMPANHIA CACIQUE, ELECTROLUX, AÇOMINAS, TECUMSEH, VALE DO RIO DOCE e RASIP”, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que dava provimento em relação aos contratos firmados antes de 31/10/2003 e aos contratos firmados com as empresas PIRELI, COMPANHIA CACIQUE, ELETROLUX, AÇOMINAS, VALE DO RIO DOCE e RASIP. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Laura Baptista Borges, Renan Gomes Rego, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS, relativo aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009. A multa de ofício lançada foi qualificada (150%).

Por estar bem detalhado e resumir bem os fatos, transcrevo parte do relato do Auto de Infração constante no acórdão proferido pela DRJ:

“De acordo com o RAF, o trabalho fiscal foi detalhado dentro da seguinte estrutura:

1) Contratos firmados pela empresa - Tributação indevida de parte da receita no regime cumulativo do PIS e da Cofins (fls. 4.323 a 4.374); 2) Glosa de créditos do Pis e da Cofins (fls. 4.375 a 4.400); 3) Glosa de créditos do Pis e da Cofins decorrentes de "devoluções de vendas" (fls. 4.401 a 4.434); 4) Omissão de receitas (fls. 4.435 a 4.439).

No item 1, a autoridade fiscal explica detalhadamente os motivos que a levaram a tributar na sistemática não cumulativa, de ofício, as receitas auferidas pela empresa e classificadas no regime cumulativo, com aplicação da multa qualificada de 150% sobre as diferenças apuradas das contribuições. Segundo o RAF, a fiscalização verificou que os contratos firmados pela empresa não se enquadravam nos dispositivos do art. 10, inciso XI, alínea b, da Lei nº 10.833/2003 e da IN SRF nº 658/2006, não podendo, portanto, ser tributados pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins. A fiscalização, em contrapartida, apropriou créditos de custos/despesas vinculados à receita tributada indevidamente pela contribuinte no regime cumulativo, no período de janeiro a abril de 2009, informando que, "nos demais períodos a totalidade dos custos/despesas geraram créditos do PIS e da Cofins não cumulativos". No que tange à multa qualificada aplicada, a autoridade fiscal justifica pelo fato de que a contribuinte, de forma intencional e deliberada, tributou parte de suas receitas na sistemática cumulativa do PIS e da Cofins, com a finalidade de diminuir os valores devidos desses tributos. Aduz ainda que a fiscalizada deixou de apresentar à fiscalização contratos/aditivos, tentando ocultar evidências da tributação indevida pelo regime cumulativo.

No item 2 do RAF, a autoridade fiscal discorre, de forma detalhada, sobre os itens que tiveram seus créditos glosados, por não se enquadrarem no conceito de insumo de que tratam os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nem nas demais hipóteses de crédito permitidas nestas leis. Foram glosados os créditos informados nos Dacon referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009, relativos a "Serviços Utilizados como Insumos" e "Outras Operações com Direito a Crédito", compreendendo "Gêneros de Limpeza", "Uniformes", "EPI - Material de Proteção/Proteção Individual", "Móveis e Utensílios; Equipamentos de Restaurantes", "Eventos/Promoção/Confraternização; Viagens e Estádias; Suporte e Manutenção de Software" e "Combustíveis e Lubrificantes".

O item 3 do RAF trata da glosa efetuada pelo Fisco dos créditos decorrentes de "devoluções de vendas", em função da falta de comprovação das operações. A autoridade fiscal verificou que, além da fiscalizada não apresentar todos os documentos fiscais necessários à comprovação das "devoluções de vendas" que tiveram seus créditos apropriados no Dacon, parte desses créditos estavam vinculados a receitas cumulativas. Verificou ainda que a empresa contabilizou como "devoluções de vendas" valores não informados no Dacon, relativos a contas do ativo circulante onde são registradas as aquisições de mercadorias armazenadas nos centros de distribuição da empresa, operações que não se enquadram como "devoluções de vendas". A fiscalização também considerou que as notas fiscais de devolução apresentadas eram inidôneas, aplicando multa qualificada sobre as diferenças apuradas em decorrência da utilização de créditos indevidos a título de "devoluções de vendas".

E no item 4 do RAF a fiscalização demonstra que a contribuinte, para calcular o valor devido do PIS e da Cofins, partiu de uma receita bruta mensal inferior à registrada na sua escrituração contábil. A autoridade fiscal entendeu que houve por parte da contribuinte conduta fraudulenta, o que levou o fisco a lançar multa qualificada sobre as diferenças apuradas na base de cálculo das contribuições.

A fiscalização emitiu ainda Termo de Constatação Fiscal, às fls. 4.473 a 4.475, com ciência pessoal da interessada em 30/12/2014, referente ao auto de infração complementar, de 29/12/2014, relativo à mesma infração descrita no item 1 do RAF.

Além disso, a fiscalização formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos do Decreto nº 2.730/1998, por considerar que as infrações fiscais descritas nos itens 1,3 e 4 do RAF caracterizam, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990."

A Recorrente é empresa que atua principalmente como prestadora de serviços no ramo de alimentação. Entre as atividades desenvolvidas pela empresa, destacam-se: i)

fornecimento de refeições por meio da exploração de cozinhas industriais próprias ou de terceiros; ii) comercialização e distribuição de gêneros alimentícios e utensílios de cozinha; iii) consultoria, planejamento e assessoria na elaboração de programas alimentares; e iv) fornecimento de outros bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade principal.

Cientificada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 4.504/4.663), trazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- i. Preliminarmente, a nulidade material da autuação por vício de motivação;
- ii. A decadência do direito de constituir o crédito tributário;
- iii. Já no mérito, discorreu sobre o regime cumulativo de apuração do PIS/COFINS incidentes sobre os contratos de fornecimento de refeições celebrados antes de 31/10/2003;
- iv. Do direito ao crédito do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo e da impossibilidade de restrição infralegal ao conteúdo legal;
- v. Da glosa indevida dos créditos de PIS/COFINS decorrentes das devoluções de vendas;
- vi. Da inexistência de omissão de receitas
- vii. Do afastamento da multa qualificada;
- viii. Da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e
- ix. Por fim, a necessidade de realização de perícia.

Em julgamento da Impugnação, a 1ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE decidiu baixar o presente processo em diligência (4830/4838).

Realizada a diligência, a DRJ/BHE (fls. 5625/5717), proferiu o Acórdão 02-89.794, de 05/02/2019 que julgou procedente em parte o lançamento (fls. 8.211/8.293). Porém, em virtude de inconsistências detectadas na conclusão do citado Acórdão, conforme despacho de fls. 8.300, foi prolatado, em 30/07/2020, o Acórdão Revisor 106-000.005 – 1ª Turma da DRJ06 (fls. 8.302/8.307), tão somente para corrigir a redação do item II, letra “b”, da conclusão do voto, sem qualquer alteração de fundamentação.

Ato contínuo, em 02/08/2021, foi emitido pela autoridade preparadora o despacho de fls. 8.353, onde é apontado outro erro no resultado do Acórdão, correspondente ao item 1 do Relatório Fiscal, que diz respeito à tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo (item II, letra “a”, da conclusão do voto).

Os autos então retornaram à DRJ para correção, tendo sido, enfim consignado o acórdão com a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Na ausência de prova de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento de ofício deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da Cofins, até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003. PREÇO PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, se não efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF nº 658/2006.

O IGP-M descaracteriza o preço predeterminado, pois, sendo um índice que apura a variação dos preços de uma forma geral, não se amolda ao disposto no § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006, uma vez que não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

A prorrogação do contrato após 31 de outubro de 2003, a qualquer título, sujeita as receitas à incidência não-cumulativa da contribuição.

RECOLHIMENTOS EM OUTRO REGIME. APROVEITAMENTO.

A tributação de ofício de receitas no regime não cumulativo deve levar em consideração recolhimentos efetuados anteriormente pelo contribuinte no regime cumulativo.

UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.

A fiscalização ao tributar no regime não cumulativo receitas que foram erroneamente tributadas no regime cumulativo, deve considerar seus créditos para fins de apuração do valor devido.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, conforme assentado na decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFN-MF.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA.

Os gastos com pagamento de mão de obra temporária efetuado a empresa subcontratada geram créditos a título de insumos, porquanto são empregados no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS E PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENE. DEDETIZAÇÃO.

Serviços e materiais de higienização e limpeza, incluindo os serviços de dedetização são considerados insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas, porquanto atendem ao critério da relevância, haja vista a obrigação legal imposta pelos órgãos de vigilância sanitária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. UNIFORMES. MATERIAL DE PROTEÇÃO.

Uniformes e materiais de proteção são considerados insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas, porquanto atendem ao critério da relevância, haja vista a obrigação legal imposta pelos órgãos de vigilância sanitária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Não podem gerar créditos como insumos os bens passíveis de escrituração no ativo imobilizado da empresa, assim como os serviços neles aplicados, assim entendidos aqueles que resultam em aumento da vida útil do bem superior a um ano ou que possuem valor superior ao estabelecido na legislação que rege a matéria.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não podem gerar créditos como insumos os combustíveis e lubrificantes que não tenham sido comprovadamente utilizados no processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES. FALTA DE CONTROLE.

Incabível o creditamento da contribuição em relação a devolução, quando não se mantém escrituração e controles capazes de comprovar a condição de detentor de tal direito.

NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO PARA CANCELAR NOTA FISCAL EMITIDA COM ERRO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Cabível a glosa de créditos originados de notas fiscais emitidas pelo contribuinte sob a justificativa de que a nota fiscal de venda fora emitida com erro. Inexistência de base legal para o aproveitamento de créditos dessa natureza.

CRÉDITOS. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA NO DACON.

A classificação incorreta no Dacon não inviabiliza a utilização de créditos decorrentes da aquisição de insumos.

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RECEITA. REGIME MONOFÁSICO. CONFIRMAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tendo sido a omissão de receitas apurada por presunção, e, confirmando-se a pertinência da tributação monofásica de parte dessas receitas, é de se excluir os respectivos valores da base de cálculo do lançamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Na ausência de prova de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento de ofício deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da Cofins, até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

CONTRATOS ANTERIORES A 31/10/2003. PREÇO PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, se não efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos

termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF nº 658/2006.

O IGP-M descaracteriza o preço predeterminado, pois, sendo um índice que apura a variação dos preços de uma forma geral, não se amolda ao disposto no § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006, uma vez que não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

A prorrogação do contrato após 31 de outubro de 2003, a qualquer título, sujeita as receitas à incidência não-cumulativa da contribuição.

RECOLHIMENTOS EM OUTRO REGIME. APROVEITAMENTO.

A tributação de ofício de receitas no regime não cumulativo deve levar em consideração recolhimentos efetuados anteriormente pelo contribuinte no regime cumulativo.

UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.

A fiscalização ao tributar no regime não cumulativo receitas que foram erroneamente tributadas no regime cumulativo, deve considerar seus créditos para fins de apuração do valor devido.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, conforme assentado na decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFN-MF.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA.

Os gastos com pagamento de mão de obra temporária efetuado a empresa subcontratada geram créditos a título de insumos, porquanto são empregados no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS E PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENE. DEDETIZAÇÃO.

Serviços e materiais de higienização e limpeza, incluindo os serviços de dedetização são considerados insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas, porquanto atendem ao critério da relevância, haja vista a obrigação legal imposta pelos órgãos de vigilância sanitária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. UNIFORMES. MATERIAL DE PROTEÇÃO.

Uniformes e materiais de proteção são considerados insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas, porquanto atendem ao critério da relevância, haja vista a obrigação legal imposta pelos órgãos de vigilância sanitária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Não podem gerar créditos como insumos os bens passíveis de escrituração no ativo imobilizado da empresa, assim como os serviços neles aplicados, assim entendidos aqueles que resultam em aumento da vida útil do bem superior a um ano ou que possuem valor superior ao estabelecido na legislação que rege a matéria.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não podem gerar créditos como insumos os combustíveis e lubrificantes que não tenham sido comprovadamente utilizados no processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES. FALTA DE CONTROLE.

Incabível o creditamento da contribuição em relação a devolução, quando não se mantém escrituração e controles capazes de comprovar a condição de detentor de tal direito.

NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO PARA CANCELAR NOTA FISCAL EMITIDA COM ERRO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Cabível a glosa de créditos originados de notas fiscais emitidas pelo contribuinte sob a justificativa de que a nota fiscal de venda fora emitida com erro. Inexistência de base legal para o aproveitamento de créditos dessa natureza.

CRÉDITOS. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA NO DACON.

A classificação incorreta no Dacon não inviabiliza a utilização de créditos decorrentes da aquisição de insumos.

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RECEITA. REGIME MONOFÁSICO. CONFIRMAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tendo sido a omissão de receitas apurada por presunção, e, confirmando-se a pertinência da tributação monofásica de parte dessas receitas, é de se excluir os respectivos valores da base de cálculo do lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

INEXATIDÕES MATERIAIS. CORREÇÃO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Restando comprovada nos autos a conduta dolosa do sujeito passivo, cabe a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar plenamente comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, sendo, neste caso da autoridade fiscal o ônus da prova.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A conclusão do voto condutor, se deu no seguinte sentido:

“I - PRELIMINARMENTE,

a) REJEITAR as arguições de nulidade suscitadas;

b) RECONHECER A DECADÊNCIA do crédito tributário referente aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2009, da Contribuição para o PIS e da Cofins, a seguir especificados:

b.1) lançamento decorrente da glosa de créditos, de que trata o item 2 do Relatório de Auditoria Fiscal (Quadro 15 - CUSTOS/DESPESAS - CRÉDITOS GLOSADOS DE PIS/COFINS), nos seguintes valores:

(...)

b.2) parte do lançamento decorrente da glosa de créditos, de "devoluções de vendas" de que trata o item 3 do Relatório de Auditoria Fiscal, nos seguintes valores:

(...)

b.3) lançamento decorrente da omissão de receitas, de que trata o item 4 do Relatório de Auditoria Fiscal, nos seguintes valores:

(...)

II - NO MÉRITO,

a) MANTER PARCIALMENTE O LANÇAMENTO decorrente da tributação indevida, pelo regime cumulativo, das receitas que deveriam ter sido tributadas pelo regime não-cumulativo, de que trata o item 1 do Relatório de Auditoria Fiscal, a ser acrescido da respectiva multa qualificada de 150%, nos seguintes valores:

(...)

*b) MANTER O LANÇAMENTO decorrente da glosa de créditos de que trata o item 2 do Relatório de Auditoria Fiscal, bem como a multa de ofício de 75%, **referente ao mês de dezembro, exceto** em relação aos valores gastos com:*

b.1) terceirização de mão de obra;

b.2) limpeza, higiene e dedetização; e

b.3) uniformes e Equipamentos de Proteção Individual.

c) MANTER o lançamento decorrente da glosa de créditos de "devoluções de vendas" de que trata o item 3 do Relatório de Auditoria Fiscal, referente ao mês de dezembro, equivalente a R\$ 5.584,95 e R\$ 25.724,62, para o PIS e a Cofins, respectivamente, conforme item 3.a deste voto.

d) EXTINGUIR o lançamento decorrente da glosa de créditos de "devoluções de vendas" de que trata o item 3 do Relatório de Auditoria Fiscal, conforme item 3.i deste voto.

*e) MANTER PARCIALMENTE o lançamento decorrente das diferenças apuradas entre os valores das receitas contabilizados e os declarados em DCTF, de que trata o item 4 do Relatório de Auditoria Fiscal, **referente ao mês de dezembro**, equivalente a R\$ 15.878,40 e R\$ 73.136,86, para o PIS e a Cofins, respectivamente.*

f) AFASTAR a multa qualificada, em relação aos valores de que tratam as letras "c" e "e" acima, para dar lugar à aplicação da multa de ofício calculada no percentual de 75%."

Ante o valor exonerado quando o julgamento da Impugnação, houve a interposição de Recurso de Ofício.

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 8440/8561), pretendendo a reforma parcial do acórdão da DRJ, alegando o seguinte:

- i. Preliminarmente, a nulidade do lançamento em razão da ausência de motivação e erro na determinação da matéria tributável;
- ii. A decadência do direito de a fiscalização promover alterações no lançamento originário do presente processo administrativo;

- iii. Já no mérito, discorreu sobre o regime cumulativo de apuração do PIS/COFINS incidentes sobre os contratos de fornecimento de refeições celebrados antes de 31/10/2003;
 - iv. Do direito ao crédito do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo e da impossibilidade de restrição infralegal ao conteúdo legal;
 - v. Da glosa indevida dos créditos de PIS/COFINS decorrentes das devoluções de vendas;
 - vi. Da inexistência de omissão de receitas;
 - vii. Do afastamento da multa qualificada; e
 - viii. Por fim, a necessidade de realização de perícia.
- É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Alega a Recorrente que o lançamento seria nulo, em razão de ausência de motivação, já que em relação à alteração de regime das receitas provenientes dos contratos que se sujeitavam à incidência de PIS e COFINS cumulativos, a d. Autoridade Fiscal teria feito acusações genéricas de que todo e qualquer contrato que contivesse cláusula de reajuste de preços, por algum índice ou pela repactuação das partes, sugeriria tributação pela sistemática da não cumulatividade.

Isso porque, nas palavras a Recorrente, a *“fiscalização cingiu-se a aduzir, de forma evidentemente incompleta e desprovida de embasamento, que tais contratos não se enquadrariam na hipótese autorizadora de recolhimento de referidas contribuições pelo regime da cumulatividade, prevista no artigo 2º, inciso II, combinado com o artigo 3º, §§ 1º e 3º, ambos da Instrução Normativa SRF nº 658, de 4 de julho de 2006”*.

Inicialmente, entendo que o vício de motivação suscitado pela Recorrente não existe. A fiscalização, em seu relatório fiscal, faz detalhada análise dos contratos apresentados durante o procedimento fiscal, citando os itens e motivos que levaram à não aceitação dos contratos e indicando a base legal aplicada.

Como se sabe, o Código Tributário Nacional assim aduz acerca do lançamento de ofício:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Por sua vez, o Decreto n.º 70.235/72, assim determina:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

No caso, entendo que o lançamento preenche todos os requisitos de validade exigidos na legislação, e, eventual incorreção, como inclusive algumas já reconhecidas pela DRJ ensejam a sua improcedência total ou parcial, mas não tem o condão de tornar nulo o lançamento.

Além disso, alega a Recorrente que a diligência fiscal realizada teria efetuado novo lançamento em substituição àquele originalmente feito.

Destaca, como evidência, os seguintes trechos da diligência fiscal:

103.	De fato, nos meses de maio a dezembro de 2009, não foram apropriados todos os créditos no regime não cumulativo das contribuições sociais, como afirmado pelas Autoridades Fiscais no parágrafo 179 do Relatório de Auditoria Fiscal. A parcela dos custos/dispêndios vinculada à receita cumulativa não foi considerada quando da constituição dos créditos tributários.
104.	Como toda a receita auferida pela Sapore foi tributada de ofício na sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, faz-se necessária a análise das aquisições/dispêndios da Sapore, referentes aos meses de maio a dezembro de 2009, para reconhecimento dos créditos a que faz jus a contribuinte, obedecida a legislação de regência.
(...)	
289.	Apesar disso, compete à Fiscalização a determinação do correto valor da receita omitida pela Sapore, analisando-se as implicações fiscais da venda dos produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições.
(...)	
293.	Isto posto, com base nas informações prestadas nos arquivos magnéticos entregues pela Sapore, as Autoridades Fiscais procederam ao levantamento da venda dos produtos submetidos à incidência monofásica para fins de exclusão da receita bruta.
(...)	
300.	Excluídas as vendas de produtos monofásicos, a receita omitida anual passou de R\$ 33.414.736,55 para R\$ 30.380.598,49.

Aduz, por fim, que a DRJ também reconheceu os erros do lançamento, nos seguintes sentidos:

“De fato, a autoridade fiscal comete um equívoco ao preencher o referido quadro, uma vez que os valores constantes na coluna relativa à Cofins correspondem ao valor integral devido da contribuição calculada pelo regime não-cumulativo, ou seja, esses valores equivalem ao percentual de 7,6% da base de cálculo apurada pelo fisco, e não à diferença de alíquotas apontada no quadro.

Desta forma, os valores mensais da Cofins que foram lançados no item 1 do auto de infração correspondem ao valor total devido da contribuição apurada pelo regime não-cumulativo (o percentual de 7,6% aplicado sobre a base de cálculo apurada pelo fisco), sem que tenham sido descontados os valores declarados e pagos pela contribuinte, correspondentes à apuração efetuada pelo regime cumulativo.

No entanto, esse não foi o único equívoco ocorrido nos cálculos do referido quadro. Vejamos:

Diferentemente da apuração efetuada pelo regime cumulativo, a apuração pelo regime da não-cumulatividade implica na possibilidade de se descontar os créditos relativos às respectivas receitas. Sendo assim, a fiscalização procedeu ao levantamento dos créditos relativos às receitas cujo regime de tributação foi alterado de ofício. De acordo com o quadro 12 elaborado pelo fisco, a base de cálculo utilizada para a apuração das contribuições decorre da dedução desses créditos sobre os valores das respectivas receitas. Por conseguinte, ao se aplicar

sobre a base de cálculo obtida os percentuais de 1,0% (para o PIS) e 4,6% (para a Cofins), relativos às diferenças de alíquotas dos regimes de apuração (1,65% - 0,65% e 7,6% - 3,0%, respectivamente), a fiscalização deu aos créditos descontados o mesmo tratamento dispensado às receitas, embora nenhuma parcela dos referidos créditos tivesse sido utilizada quando da apuração efetuada pela contribuinte no regime cumulativo.

Para que não haja tal distorção, necessário se faz que se apure o valor da contribuição devida, calculada pelo regime não-cumulativo - após o desconto dos créditos -, e, somente depois, se desconte os valores já pagos anteriormente.

Conclui-se, portanto, que cabe razão à contribuinte, no que diz respeito ao erro de cálculo apontado nas diferenças apuradas pelo fisco, relativas às receitas tributadas pelo regime cumulativo.”

Como se vê, a diligência realizada, e, posteriormente, a decisão da DRJ reconhecem que houve erro no lançamento e, por isso, afastam parte do Auto de Infração.

Ainda que o auto não seja integralmente procedente, a exclusão de parte dos valores não significa que houve novo lançamento.

Isso porque, não houve, na diligência, alteração de período, inclusão de novo fundamento legal, nem de qualquer elemento essencial ao Auto de Infração de forma a configurar um novo lançamento. O que se deu foi a exclusão de valores indevidos.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

2. DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DE A FISCALIZAÇÃO PROMOVER ALTERAÇÕES NO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Alega a Recorrente que o “novo lançamento” promovido pela d. Fiscalização quando da diligência realizada teria se dado depois de transcorrido o prazo decadencial para revisão da base tributável do lançamento, inclusive o de glosar créditos de PIS e COFINS relativamente ao período de maio a dezembro de 2009.

A alegação de decadência se baseia na premissa de que os ajustes realizados quando da diligência constituiriam novo lançamento, ocorrido fora do prazo decadencial.

Conforme demonstrado no tópico anterior, entendo que não houve, na diligência, alteração de período, inclusão de novo fundamento legal, nem de qualquer elemento essencial ao Auto de Infração de forma a configurar um novo lançamento: o que se deu foi a exclusão de valores indevidos.

Aduz a Recorrente que a elaboração de novo quadro demonstrativo do crédito comprovaria a realização de novo lançamento, como abaixo em destaque:

“Ora, Srs. Conselheiros, está evidente que houve verdadeira substituição do auto de infração, com modificação substancial dos montantes nele consubstanciados, posto que, ao rever a apuração realizada originalmente, com a consideração neste cálculo dos créditos, bem como a glosa de parte destes, antes não considerados inicialmente (terceirização de mão de obra, dedetização, serviços de auditoria, contabilidade, uniformes, despesas, equipamentos e restaurantes, dentre outros), o Sr. Agente Fiscal reapurou a exação a ser exigida nestes autos.

Com isso, tem-se que a diligência fiscal realizada promoveu novo lançamento nestes autos, posto que não apenas substituiu as planilhas, mas uma verdadeira alteração na base tributável.

Nesta toada, tratando-se de lançamento por homologação, inquestionável ser aplicável ao caso o teor do artigo 150, §4 do CTN, para se reconhecer ter decaído o direito de o Fisco realizar esta reapuração da base de cálculo autuada.”

Sobre esse ponto, entendo que a existência de novo quadro é consequência do reconhecimento da parcial improcedência do lançamento e não necessariamente a elaboração de um novo auto de infração.

Neste contexto, como não houve novo lançamento, não há que se falar em extinção do crédito tributário pela decadência, motivo pelo qual rejeito a preliminar de decadência do crédito tributário.

3. DO MÉRITO.

3.1. DA ADOÇÃO DO REGIME CUMULATIVO INCIDENTES SOBRE OS CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES CELEBRADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003.

O cerne da questão que permeia o Auto de Infração é o regime de apuração do PIS e da COFINS aplicável às receitas oriundas dos contratos firmados entre a Recorrente e diversas empresas, para a prestação de serviços de fornecimento de refeições.

Tal discussão tem como origem a alteração legislativa promovida na sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

A Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime não-cumulativo para o PIS, produzindo efeitos, no que tange a este regime, a partir de 1º de dezembro de 2002.

O regime não-cumulativo da COFINS teve sua origem na Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, produzindo efeitos, em relação a este regime, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Como se vê, houve substancial alteração da sistemática de apuração do PIS e da COFINS que saiu tão somente do regime cumulativo e passou para o regime não cumulativo, com o confronto de débitos e créditos e aumento das alíquotas.

Diante da necessidade de prevenir discussões sobre revisões de contratos entre pessoas jurídicas integrantes de contratos já aperfeiçoados anteriormente à instituição do regime não-cumulativo para as contribuições em tela, a Lei n.º 10.833/2003 manteve obrigatoriamente na sistemática anterior, ou seja, sob incidência cumulativa do PIS e da COFINS, um extenso rol de pessoas jurídicas e de receitas, listadas em seu artigo 10, dentre as quais se incluem as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, in verbis:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)”

Conforme se verifica da legislação, a regra é de que o regime de apuração das contribuições é o da não-cumulatividade, sendo a permanência na cumulatividade excepcional e transitória.

Destarte, em respeito ao princípio da segurança jurídica, impunha-se que se preservassem as condições já pactuadas, não se permitindo que alteração superveniente na legislação tributária refletisse nos custos relativos à execução do contrato.

Neste caso, de início, o caminho natural era manter o contrato e seu respectivo preço temporariamente, posto que as receitas da empresa passariam oportunamente a ser tributadas pela regra da não-cumulatividade, quando ocorridos os reajustes dos preços contratados.

Posteriormente, o artigo 109 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, trouxe a regra que, retroativamente a 01º/11/2003, o reajuste de preços com base no custo de produção ou em índice que reflita a variação dos custos dos insumos não invalidaria a condição de preço predeterminado:

“Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1o do art. 27 da Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1o de novembro de 2003.”

Buscando interpretar os dispositivos legais, a Instrução Normativa SRF n.º 658, de 4 de julho de 2006, que expressamente revogou a IN SRF n.º 468, de 2004, tendo em vista particularmente as inovações trazidas pelo artigo 109 da Lei n.º 11.196, de 2005, em seu artigo 3º, estabeleceu o conceito de preço predeterminado:

“Art.3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§2º Ressalvado o disposto no §3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

§3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do §1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.”

Como se vê, o §2º do art. 3º da IN SRF n.º 658, de 2006, considera que cláusulas de reajuste, periódico ou não, bem como regras de reajuste para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato retirariam o caráter predeterminado do contrato, quando da ocorrência do primeiro reajuste.

A leitura dos dispositivos legais acima transcritos trazem as premissas que entendo que devem ser utilizadas no presente julgamento:

1) Contrato a preço predeterminado é aquele cujo preço esteja fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto ou, alternativamente, aquele cujo preço seja fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

2) O caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços, após 31 de outubro de 2003, decorrente da aplicação de:

(i) cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

(ii) regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos artigos 57, 58 e 65 da Lei n.º 8.666/1993.

3) Somente dois tipos de índices, quando utilizados em reajuste ou revisão de preços, não descaracterizam o preço predeterminado:

(i) os que reflitam acréscimos dos custos de produção; e

(ii) os que reflitam a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Com a definição de tais premissas, passo a analisar o caso concreto.

3.1.A. DA ANÁLISE DOS CONTRATOS FIRMADOS PELA RECORRENTE ANTES DE 31/10/2003.

Passo a analisar a parte do Auto de Infração lavrada em decorrência do entendimento da d. Autoridade Fiscal de que não vigoravam mais no período fiscalizado os contratos por tempo determinado firmados entre a Recorrente e as empresas: Cimento Tupi S/A (CNPJ nº 33.039.223/0006-26); Companhia Brasileira de Bebidas - AMBEV (CNPJ nº 60.522.000/0013-17); Companhia Vale do Rio Doce - CVRD (CNPJ nº 33.592.510/0001-54); Dupont Cipatex S/A (CNPJ nº 04.210.314/0001-70); Industrial de Alimentos Biscosul Ltda. (CNPJ nº 87.045.217/0001-04); Nestlé Brasil Ltda. (CNPJ nº 60.409.075/0100-34); Pirelli Pneus S/A e outras; Polibrasil Resinas S/A (CNPJ nº 59.682.583/0001-20); Sachas Automotive Brasil Ltda. (CNPJ nº 57.000.317/0001-98); e Satélite Distribuidora de Petróleo Ltda. (CNPJ nº 70.052.352/0001-70).

Em suas razões, a Recorrente demonstra que atua, essencialmente, como prestadora de serviços no ramo de alimentação e que firmou diversos contratos de fornecimento de refeições que ora tinham por escopo o fornecimento de refeições por prazo indeterminado e ora tinham tal obrigação a ser cumprida por prazo determinado.

Alega a Recorrente que a renovação de tais contratos por aditivos não constituiria novo contrato de forma a alterar a sistemática de apuração do PIS e da COFINS. Veja-se:

“Pois bem. A acusação fiscal e a decisão recorrida baseiam-se em pilares claudicantes, a seguir destacados:

I. Impossibilidade de os prazos de vigência dos contratos serem prorrogados após o marco de 31/10/2003 e

II. Impossibilidade de haver, nos contratos firmados pela RECORRENTE, cláusulas prevendo reajuste dos preços predeterminados para a execução dos serviços, com eleição ou não de índice ou mesmo mediante a repactuação das partes.

No primeiro caso - prorrogação de prazos de vigência do contrato originariamente firmado -, há que se considerar que o instrumento tendo como objetivo a manutenção dos serviços dantes contratados não tinha o condão de criar ou alterar relação jurídica já estabelecida, apenas e tão somente conferir continuidade nos lindes do primeiro pactuado.

Com efeito, o instrumento denominado aditivo não pode ser tratado como se novo contrato fosse, porquanto não atende aos requisitos inerentes a tal fenômeno jurídico.

(...)

Pois bem. Tais elementos, inegavelmente, encontravam-se presentes naqueles instrumentos que a RECORRENTE firmara com seus contratantes, não havendo nenhum vício que os maculasse. Tanto é assim que o fornecimento de refeições sempre se deu regular e satisfatoriamente, culminando com o interesse, no caso dos contratantes de serviços por prazo determinado, em diferir o prazo de vigência inicialmente pactuado.

E neste ponto, havemos de considerar que as prorrogações, que foram formalizadas por intermédio de aditivos deu-se antes que se esvaísse o prazo contratual original, que já vigorava antes de 31.10.2003 e por prazo superior a um ano.

Desta feita, não se operou nenhuma das causas de extinção de contrato previstas no codex civil, quais sejam: distrato (artigo 472 e seguintes), cláusula resolutiva (artigo 474 e seguintes), exceção do contrato não cumprido (artigo 476 e seguintes) e resolução por onerosidade excessiva (artigo 478 e seguintes).

Ora, se assim o é, não há que se falar que fora firmado novo contrato após o interregno legal de 31.10.2003, para efeitos de exclusão da RECORRENTE do regime de recolhimento de PIS/COFINS, mormente porque o termo aditivo não promoveu nenhuma alteração no tocante ao objeto do contrato que já vinha sendo executado!

(...)

*Diante do quanto narrado, a pretensão de atribuir à prorrogação do contrato de fornecimento de refeições - formalizada por aditivo ou não - contornos de novo contrato para fins de exclusão da RECORRENTE do regime da cumulatividade no que toca às Contribuições ao PIS e COFINS deve ser infirmada, haja vista que a **prorrogação das relações jurídicas já estabelecidas antes de 31.10.2003 não***

configuram "novo contrato", bem como que os contratos originariamente firmados vigoravam por prazo superior a um ano, preenchidos. portanto, todos os requisitos necessários para afastar a tributação de PIS/COFINS pelo regime da não cumulatividade."

Neste ponto, é importante destacar que, apesar das alegações trazidas pela Recorrente acerca dos aditivos que prorrogaram os contratos firmados por prazo certo, a mesma não produziu qualquer prova neste sentido e não apresentou os ditos aditivos nem quando da fiscalização, nem quando de sua Impugnação.

Com relação ao tema, a DRJ assim decidiu:

"Ocorre que, entre os contratos e aditivos apresentados à fiscalização, os quais se encontram listados nas planilhas às fls. 4.152 a 4.163, não consta nenhum aditivo referente a essas empresas, assim como não consta entre os documentos apresentados junto com a impugnação ora apreciada.

Na prática, a contribuinte defende a tese de que os contratos firmados por tempo determinado (e cujo prazo se extinguiu antes do período fiscalizado) poderiam ser prorrogados, porém não comprova que o tenham sido de fato.

Note-se que na planilha elaborada pela fiscalização, onde lista os contratos apresentados pela contribuinte, a própria autoridade fiscal já destaca, na coluna de observações, que o contrato vencido poderia ser modificado por meio de aditivo firmado pelas partes, o que denota a sua disposição em considerar eventuais prorrogações desses contratos, desde que ocorridas nos termos estabelecidos pela legislação tributária, caso tivessem sido devidamente comprovadas.

Assim, com base nos elementos acostados aos autos, não há fundamentos para a tributação pelo regime cumulativo das receitas decorrentes dos contratos firmados por prazo determinado e vencidos anteriormente ao período fiscalizado, conforme apontado pelo fisco."

Cumprе ressaltar que mesmo com a expressa menção, pela DRJ, da falta de apresentação de provas, a Recorrente não trouxe os referidos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário.

Entendo, tal como a DRJ, que com base nos elementos acostados aos autos, não há fundamentos para manter a tributação pelo regime cumulativo das receitas decorrentes dos contratos firmados por prazo determinado e vencidos anteriormente ao período fiscalizado.

Além disso, em relação aos contratos por prazo indeterminado, a Recorrente assim defende:

"Noutro giro, no que toca à previsão de cláusulas de reajuste de preços previstos contratualmente, menos razão respalda a atuação mantida no âmbito da DRJ, que

pretendia atribuir à previsão de reajustamento e seu índice a aptidão de descaracterizar o "preço predeterminado" estipulado na avença originária.

Em verdade, de uma fria análise presume-se que por ocasião do lançamento de ofício, a fiscalização estava a almejar restaurar a revogada Instrução Normativa SRF nº 468, de 8 de novembro de 2004, que previa:

"Art. 2º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1o Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§ 2º Se estipulada no contrato cláusula de aplicação de reajuste, periódico ou não, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços verificada após a data mencionada no art. 1º."

E nesse malfadado entendimento, lamentavelmente fora acompanhada pela DRJ. Ora, pelo que se depreende da leitura de referida norma, vê-se que tais disposições orientaram as conclusões da fiscalização, que ávida pela autuação, aplicou-a em detrimento da IN nº 658/2006, vigente à época dos fatos geradores para autorizar a previsão de reajustamento de preços sem que isso fulmine sua predeterminação contratual, a qual pedimos vênias para novamente transcrever:

(...)

Pois bem. Como a própria fiscalização aferiu, muitos dos contratos firmados pela RECORRENTE preveem o reajustamento dos preços predeterminados nas seguintes bases:

47. Em regra, os contratos preveem cláusula de reajuste de preços conforme modelo abaixo transcrito, extraído do contrato celebrado com a empresa Marfinite Produtos Sintéticos Ltda, fls. 1578 a 1596, exemplificativamente:

CLÁUSULA VI - DO REAJUSTE DE PREÇOS	
Os preços referidos na Cláusula IV serão reajustados ANUALMENTE , de conformidade com o disposto na legislação vigente, mediante aplicação da fórmula abaixo:	
$PV=C.A.+M.O.$	
Onde:	
P V= Preço de Venda.	
C. A. = Custo Alimentar, correspondente a 60 % (sessenta por cento) será acompanhado mensalmente pela CONTRATADA e CONTRATANTE , através do IGP, coluna 6, Gêneros Alimentícios, calculado pela Fundação Getúlio Vargas - FGV;	
M. O. = Mão-de-obra, correspondente a 40 % (quarenta por cento), medido através da Política Salarial da Categoria e/ou Governamental.	

Ressalvadas as hipóteses de diferença de aplicação dos percentuais relativos ao custo alimentar e à mão de obra empregada na execução dos serviços, o que se tem, em verdade, é que tal cláusula labora em favor da RECORRENTE, atendendo, em plenitude, ao que a IN SRF 658/2006 preconiza.

Isso porque é o índice IGP, coluna 6, que reflete os preços da matéria prima adquirida pela RECORRENTE para a efetiva prestação dos serviços: fornecimento de refeições!

Por outro lado, é indispensável que o reajuste pondere, conjuntamente, a variação do preço da mão de obra dos funcionários que laboram para a RECORRENTE, a fim de que ele reflita a realidade de mercado.

Dito isto, tem-se que nada obsta o reajustamento de preços conjugando preço de insumo e mão de obra empregada.”

Sobre a questão, a DRJ assim decidiu:

“Por disposição das já transcritas previsões da IN SRF nº 658/2006, considera-se, a partir de 01/02/2004, para fins de interpretação do art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003, contrato a preço predeterminado aquele cujo preço esteja fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato ou, alternativamente, aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução, nele subsistindo o caráter predeterminado somente até a implementação, após 31/10/2003, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste

para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

Caráter predeterminado que igualmente não resiste na hipótese de pactuada, a qualquer título, a prorrogação do contrato, devendo as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31/10/2003 ser sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições.

Feitos tais esclarecimentos, voltados a permitir a identificação pela contribuinte de eventual caráter predeterminado de preços contratuais, bem como dos limites temporais de tal caráter, não se mostra excessivo também apresentar sintéticas observações a respeito das disposições dos contratos cujas cópias foram trazidas aos autos.

Cabe, pois, mais uma vez destacar que as regras constantes no inciso XI do art.10 da Lei nº 10.833, de 2003, são regras de transição que visam assegurar o equilíbrio econômico dos contratos firmados antes da mudança no regime de apuração da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Nos contratos apresentados, há presença de cláusula com disposição de que "os preços contratuais permanecerão fixos e irrealizáveis, porém a cada 12 (doze) meses, a contar de ..., as partes se comprometem a reanalizá-los de modo a restabelecer o equilíbrio econômico/financeiro do contrato, se constatado eventual desequilíbrio", disposição que, evidentemente, permite alteração de preços que poderia vir por si só assegurar o equilíbrio econômico dos contratos eventualmente atingidos pela mudança no regime de apuração das contribuições em pauta, o que implica descaracterização do caráter predeterminado de preços estabelecidos na forma prescrita pelo art. 3º da IN SRF 658, de 2006.

Identificam-se, comumente, cláusulas prevendo reajustes de preços com base em índices como, por exemplo, "IGP, coluna 6" e "IGP-M", ambos calculados pela Fundação Getúlio Vargas, e "IPC". A própria impugnante admite que utiliza tais índices, defendendo que o IGP reflete os preços da matéria prima adquirida para a efetiva prestação de seus serviços.

*Ocorrência de reajustes em tais bases afronta as previsões da IN SRF nº 658/2006, em seu supra transcrito art. 3º, §3º, o qual, lastreado no art. 109 da Lei 11.196, de 2005, dispõe que reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, **não descaracteriza o caráter predeterminado de preços apenas se efetivado em função do custo de produção, ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados**, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.*

Referido inciso II do §1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, ao qual remete o art.109 da Lei 11.196, de 2005, assim dispõe, in verbis:

“Art. 27. A correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 1º de julho de 1994, inclusive, somente poderá dar-se pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r.

§ 1º O disposto neste artigo NÃO se aplica:

I - às operações e contratos de que tratam o Decreto-lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e o art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

II - aos contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, cujo preço poderá ser reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados;

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

(...)” (grifou-se)

Do próprio dispositivo legal tem-se nítido, pois, que correção de preços por variação do Índice de Preços ao Consumidor, prevista pelo caput do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, e, assim, de índices gerais de preços que o tenham sucedido, é legalmente diferenciada de correção na forma do §1º, inciso II, daquele mesmo art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, forma esta a qual foi expressamente selecionada em 2005 pelo art. 109 da Lei nº 11.196, daquele ano, como aquela da qual não decorreria descaracterização de preço predeterminado.

Portanto, reajustes de preços com qualquer base na variação do Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), calculado pela Fundação Getúlio Vargas, dado claramente se tratar de índice médio de mercado, que não reflete de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela contribuinte, tampouco expressa a variação específica dos custos de sua produção, descaracterizariam os preços praticados pela contribuinte como predeterminados, na hipótese ora descrita. O mesmo se diz do IGP, coluna 6, que mede a variação de preços por atacado dos gêneros alimentícios, e o IPC, que se trata de mero indicador do custo de vida das famílias.

Assim, em que pese o laudo apresentado pela impugnante, segundo o qual “os preços praticados não foram superiores aos indicadores ao custo total ou índice de preços ao produtor amplo - disponibilidade interna”, a opção pelo regime cumulativo não se justifica, ao contrário do que conclui aquele documento. Neste ponto, importa lembrar que a simples possibilidade de se reajustar os preços dos contratos por esses índices já afasta a tributação pelo regime de exceção (cumulativo), uma vez que a legislação que permitiu a permanência excepcional em tal regime, repita-se, tinha o condão de proteger aqueles que estavam impedidos de

alterar as regras pactuadas anteriormente à alteração das alíquotas das contribuições, trazida pelo regime não-cumulativo.”

Como se vê, a decisão recorrida afastou a tributação pela sistemática da cumulatividade, por entender que os contratos da Recorrente estavam nas hipóteses de exceção do “regime de transição” autorizado pela legislação aos contratos com preço predeterminado, pelos seguintes fundamentos:

1 – Os contratos previam a possibilidade de reajuste de preço para o reequilíbrio econômico/financeiro (artigo 3º. §2º, II, da IN. SRF nº 658/2004) e

2 – Os contratos teriam correção por índice diferente daquele previsto na legislação para a manutenção do recolhimento de PIS e COFINS pela sistemática da cumulatividade (artigo 3º. §3º, da IN. SRF nº 658/2004).

Para a correta análise da questão, fundamental se faz novamente a transcrição da Instrução Normativa SRF n.º 658, de 4 de julho de 2006:

“Art.3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

*§2º Ressalvado o disposto no §3º, o caráter predeterminado do preço subsiste **somente até a implementação**, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços **decorrente da aplicação**:*

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

***II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato**, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.*

§3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do §1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.”

Conforme já mencionado no tópico anterior, a permanência no sistema cumulativo autorizada pela legislação foi excepcional e transitória e teve por objetivo o respeito ao princípio da segurança jurídica, que impunha que se preservassem as condições já pactuadas, não se permitindo que alteração superveniente na legislação tributária refletisse nos custos relativos à execução do contrato.

Neste contexto, considerando a razão da legislação, e em observância ao artigo 3º, §2º, II, da IN. SRF nº 658/2004, a DRJ concluiu pela existência de cláusula que prevê o reequilíbrio financeiro dos contratos em razão de alteração superveniente que afetasse o equilíbrio contratual. É o que se extrai do trecho abaixo:

“Nos contratos apresentados, há presença de cláusula com disposição de que “os preços contratuais permanecerão fixos e irreajustáveis, porém a cada 12 (doze) meses, a contar de ..., as partes se comprometem a reanalisá-los de modo a restabelecer o equilíbrio econômico/financeiro do contrato, se constatado eventual desequilíbrio”, disposição que, evidentemente, permite alteração de preços que poderia vir por si só assegurar o equilíbrio econômico dos contratos eventualmente atingidos pela mudança no regime de apuração das contribuições em pauta, o que implica descaracterização do caráter predeterminado de preços estabelecidos na forma prescrita pelo art. 3º da IN SRF 658, de 2006.”

Além do exposto pela DRJ, relevante se faz a transcrição de cláusulas dos contratos juntados aos autos quando da impugnação apresentada, todos eles constantes no arquivo (Parte11\10803720099201481_004694_004694_COPIA_Arquivo Não Paginável_DOCUMENTOS_DIVERSOS_202408080837142.zip, exemplos de pág. 33, 352 e 369).

3. As partes contratantes, concordam em rever as condições estabelecidas no presente contrato, sempre que as alterações supervenientes na conjuntura sócio-econômica venham a afetar as condições contratuais definidas no presente instrumento.

9.2 As partes, concordam em rever as condições estabelecidas no presente contrato, sempre que as alterações supervenientes na conjuntura socio-econômica venham a afetar as condições contratuais definidas no presente instrumento

3 As partes contratantes, concordam em rever as condições estabelecidas no presente contrato, sempre que as alterações supervenientes na conjuntura sócio-econômica venham a afetar as condições contratuais definidas no presente instrumento.

Não resta dúvida de que os contratos autorizavam a adequação do preço em razão da alteração da legislação tributária.

Ocorre que, me parece que a mera previsão contratual de readequação das condições contratuais não é suficiente para a alteração da sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

Isso porque, a leitura do artigo 3º, §2º, II, da IN supratranscrita determina que caráter predeterminado do preço subsiste somente até a **implementação**, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação **de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato**.

Portanto, nos termos na legislação, é necessário que haja a efetiva implementação de alteração de preço em decorrência da aplicação de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio contratual.

O Recurso Voluntário interposto vai no sentido de que o reajuste contratual que utiliza o IGP, IGPM e outros índices não pode ser considerado como acima do reajuste dos contratos.

De fato, sobre esse ponto, o mero reajuste contratual não caracteriza condição de perda do preço predeterminado.

Neste sentido, assim julgou a CSRF em acórdão recente:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/07/2005

CONTRATAÇÃO A PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DE REAJUSTE PELO ÍNDICE DO IGP-M. DESCARACTERIZAÇÃO. REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

*O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo “a preço predeterminado”, condição essencial para manter as receitas decorrentes do contrato no regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme art. 10 da Lei 10.833/2003, **salvo nas hipóteses em que o postulante ao crédito comprove que tal índice foi inferior aos patamares estabelecidos no § 3o do art. 3o da IN SRF 658/2006** (e nas que lhe sucederam, na missão de disciplinar o art. 109 da Lei 11.196/2005).*

(Acórdão nº 9303-015.097 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 11 de abril de 2024)

Nesse sentido, vale dizer que a análise do ajuste do referido “índice” dos contratos foi verificado quando da diligência na 1ª instância, sendo certo que a Recorrente juntou em sua Impugnação parecer técnico sobre o assunto.

Contudo, da diligência realizada (fls. 5625/5717), a Autoridade Fiscal acabou por desqualificar o parecer técnico apresentado, conforme abaixo destaque:

“60. Na fase impugnatória, a Sapore apresentou o parecer técnico denominado de “Reajustes dos Preços Praticados pela Sapore S. A.: 2003-2009”, fls. 104 e seguintes do arquivo não paginável de fl. 4694, com a finalidade de demonstrar que os percentuais de reajuste praticados nos contratos não foram superiores aqueles

correspondentes à variação do índice que julgou refletir a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados: IPA - DI da Fundação Getúlio Vargas (Índice de Preços por Atacado - Disponibilidade Interna).

61. O parecer técnico mencionada que foi considerada uma amostra de 67 contratos, que representa o percentual de 59,82% dos 112 contratos da planilha de fls. 4152 a 4160, quando, na realidade, foram somente 36 (32,14%). Isto porque foram relacionados 24 estabelecimentos correspondentes a um único contrato firmado com o Carrefour e 4 relativos ao contrato assinado com empresa Johnson Controls, por exemplo. E, por incrível que pareça, foi incluído nesse levantamento o contrato celebrado com a SIMISA – Siminioni Metalúrgica Ltda, datado de 03/11/2003!!!”

Ora, o percentual de 32,14%, incluindo um contrato firmado após 31/10/2003, de fato, afeta a credibilidade do documento apresentado.

Neste contexto, entendo que a análise da manutenção ou não das receitas na sistemática da cumulatividade vai depender da análise individualizada de cada contrato, seus aditivos e forma de reajuste de preço efetivada.

Ocorre que a Recorrente não juntou aos autos os contratos, dados do reajuste e outros documentos que corroborem sua tese de defesa, motivo pelo qual não é possível confirmar o direito alegado.

3.1.B. DOS CONSUMIDORES FINAIS E TERCEIROS ABRANGIDOS PELOS CONTRATOS PRINCIPAIS.

A d. Autoridade Fiscal também autuou valores referentes a contratos que não foram entregues e, por isso, não foi possível verificar se preenchiam os requisitos para a manutenção da tributação do PIS e da COFINS na sistemática do regime cumulativo.

Neste ponto assim foi a acusação fiscal:

41. Confrontando-se as planilhas de fls. 526 a 559 (discriminação das receitas submetidas ao regime cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins), elaboradas pela contribuinte, e os contratos entregues (planilha consolidada, fls. 4152 a 4160), é possível verificar, facilmente, **que diversos contratos deixaram de ser apresentados** (especialmente os decorrentes da cessão de mão de obra): LDC Bioenergia S/A – Biosev (vide subitem 1.4.2 deste Relatório); FIAT do Brasil S/A; Toshiba Infraestrutura América do Sul Ltda; GPB Gaxetas e Perfis do Brasil Ltda; Ceva Logistics Ltda; Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda, JSL S/A, etc. **E existem diversos clientes identificados apenas por “CONSUMIDOR FINAL”** (por exemplo, fls. 558/559).

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente aduz:

“Insta rememorar que como a RECORRENTE asseverou em sua Impugnação, seus contratantes são grandes empresas, como metalúrgicas, fábricas de eletrodomésticos, indústrias alimentícias e automobilísticas conhecidas nacionalmente, tais como Electrolux, Toshiba, Monsanto, Nestlé, Parmalat, Pirelli Pneus e Fiat, dentre tantas outras, as quais terceirizam parcela de suas atividades, contratando outras empresas menores, sendo que estes terceirizados acabam por laborar nas próprias dependências da tomadora dos serviços.

*De igual sorte, citou a RECORRENTE os contratos com as empresas Fiat, Pirelli e Tecumseh, colacionando-os aos autos, cujos objetos deixam claro e cristalino que sua obrigação é **“fornecer refeições aos empregados, dirigentes e a terceiros autorizados pela CONTRATANTE”**.*

Informou, ademais, que classificou como “consumidor final” as receitas advindas daqueles que solicitam produtos que, embora ofertados por força contratual (cláusula 2.3 dos contratos citados), estão além da refeição padrão (cláusula 2.4) ou se trata da refeição de um visitante ou cujo valor era inferior a R\$ 300,00.

Todavia, ressaltou a RECORRENTE que as exceções à refeição padrão também não consubstanciaram novo contrato de fornecimento de refeições.

Neste momento, oportuno reiterar que, ainda que os contratos firmados previssem as exceções supramencionadas, com fornecimento de alimentação avulsas e a terceiros, bem como a oferta de outros produtos além do padrão, ainda assim, tais fatores não dão azo ao entendimento que se estaria diante de um novo contrato ou de restaria descaracterizado o preço predeterminado.

Corroborando este raciocínio, tome-se por amostra o caso da empresa FIAT (contrato originário acostado às fls. 1274/1291 dos autos).

*Dentre as previsões contratuais de variadas ordens, estão expostos desde o local onde se daria o fornecimento de refeições, especificando os restaurantes que compõem o complexo industrial, até os tipos de refeições oferecidas além do **serviço padrão**, passando, inclusive, pelos processos e documentos que indicam quantidade de refeições e liberam seu fornecimento, para fins de controle e separação por centro de custo.*

Nessa sendo, resta claro e inconteste que mesmo as exceções estão previstas em contrato, e a refeição ofertada fora do padrão segue o preço predeterminado para o contrato global, não havendo que se falar, portanto, em valores destoantes do preço predeterminado a fim de validar a exclusão de tais contratos e, por conseguinte, das receitas dele decorrentes, do regime de apuração cumulativa de PIS/COFINS.”

Conforme bem pontuado pela DRJ, e mais uma vez não rebatido pelo Recurso Voluntário, não há, na escrituração contábil da Recorrente qualquer distinção quanto às receitas obtidas de terceirizados ou dos chamados por ela "clientes principais".

A d. Autoridade Fiscal, na diligência realizada, confrontou a planilha por ela apresentada (arquivo não paginável à fl. 4.709) com os contratos entregues, e confirmou a falta de diversos contratos constatada durante a fiscalização. Em sua análise, a d. Fiscalização verificou ainda, entre outras irregularidades, haver "clientes principais" constantes na planilha apresentada pela Recorrente, cujos contratos não foram entregues, que sequer haviam iniciado suas atividades em 31/10/2003, de forma que eventuais receitas recebidas em 2009 jamais poderiam ser tributadas pelo regime cumulativo, conforme item 48 da informação fiscal (fls. 5637):

48. Na planilha “Contratos com ‘clientes principais’ não entregues pela contribuinte”, constata-se ainda, após pesquisa efetuada no sistema CNPJ da Receita Federal do Brasil, que os estabelecimentos abaixo relacionados (entre parênteses, a data de abertura do estabelecimento e o faturamento anual, respectivamente) **iniciaram suas atividades após 31/10/2003** e, portanto, **as receitas correspondentes deveriam ter sido tributadas na sistemática da não cumulatividade**.

- a) *Randon Implementos para o Transp. Ltda* – CNPJ nº 09.479.233/0001-93
(13/02/2008 – R\$ 809.080,49, fls. 5525/538)
- b) *Akzo Nobel Ltda* – CNPJ nº 60.561.719/0097-75
(06/11/2008 – R\$ 271.194,20, fls. 5526/526)
- c) *Laticínios Bom Gosto S/A* – CNPJ nº 94.679.479/0025-55
(10/03/2009 – R\$ 240.246,49, fls. 5527/542)
- d) *Cardinali Tubos e Conexões S/A* – CNPJ nº 07.937.479/0001-36
(21/03/2006 – R\$ 24.060,46, fls. 5528/528)
- e) *Arch Química Brasil Ltda* – CNPJ nº 43.677.178/0010-75
(18/04/2006 – R\$ 271.625,78, fls. 5529/542)
- f) *F W Distribuidora Ltda* – CNPJ nº 08.897.417/0001-00
(20/06/2007 – R\$ 111.507,21, fls. 5530/532) e
- g) *M&G Fibras Brasil S/A* – CNPJ nº 04.241.585/0003-54
(13/05/2008 – R\$ 201.886,20, fls. 5531/548)

Além disso, o argumento de que os referidos valores se referem à refeições extras, também não merece prosperar, na medida em que, os contratos por ela mencionados e que abarcariam tais operações não teriam o preço predeterminado de tais refeições, motivo pelo qual, a receita dele advindo não deveria estar sujeita à sistemática cumulativa do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, vale a transcrição das precisas razões da DRJ:

“No que tange à rubrica “consumidor final”, constante na planilha apresentada ao fisco, em que a contribuinte lista as receitas tributadas pelo regime cumulativo, com identificação do cliente, a defendente explica que se refere às receitas decorrentes do fornecimento de refeições distintas da refeição padrão constante nos contratos com as empresas principais, cuja diferença de preço é paga pela solicitante; ou, em alguns casos, a identificação como “consumidor final” corresponde a receitas de refeição avulsa fornecida a um visitante, ou, ainda, a receitas de empresas cuja demanda não era superior a R\$ 300,00.

Vejam: se o contrato firmado prevê o fornecimento de refeições a um determinado valor, sendo facultado à contratante solicitar refeição distinta, arcando com a diferença de valor, essa diferença de preço não se encontra “engessada” pelo contrato, de forma a justificar a tributação dessas receitas pelo regime cumulativo.

Em outras palavras, ainda que se considere o preço da refeição padrão como sendo predeterminado, no caso de haver solicitação de refeição extra, com pagamento da diferença de preços dessas refeições, a diferença pode ser cobrada com base no valor atualizado da refeição solicitada, já que seu preço não consta no contrato.

Independentemente de se tratar ou não de um novo contrato, o preço aqui cobrado não está inserido no conceito de preço predeterminado, que poderia ser atribuído à refeição padrão, constante no contrato de fornecimento firmado.

Desta forma, não há razões para que se tribute tais receitas pelo regime cumulativo, com base nos dispositivos do art. 10, inciso XI, alínea b, da Lei nº 10.833/2003 e da IN SRF nº 658/2006.

O mesmo pode-se dizer das receitas decorrentes do fornecimento de refeição avulsa a um visitante, já que, como afirma a própria impugnante, configura uma exceção ao serviço padrão.

Quanto à alegação de que parte dessas receitas seriam de empresas que não tinham demanda superior a R\$ 300,00, em nada socorre a defendente, no sentido de respaldar a sua tributação pelo regime cumulativo. Ora, a fiscalização solicitou que a contribuinte identificasse os clientes relacionados às receitas tributadas por tal regime, apresentando os respectivos contratos. A contribuinte não pode querer utilizar o valor do serviço como justificativa para a ausência de comprovação. De fato, embora a contribuinte tenha explicado o motivo de apontar em sua planilha o cliente como "consumidor final", não logrou comprovar que essas receitas estavam relacionadas a contratos que atendiam ao disposto no art. 10, inciso XI, alínea b, da Lei nº 10.833/2003."

Portanto, não merecem prosperar as alegações da Recorrente.

3.1.C. DOS CONTRATOS ENTABULADOS COM FIAT, BIOSEV, PIRELLI, COMPANHIA CACIQUE, ELECTROLUX, AÇOMINAS, TECUMSEH, VALE DO RIO DOCE e RASIP

Neste ponto, o cerne da discussão é sobre a análise se determinados contratos aos quais entende a d. Fiscalização que faltavam características a fim de que fosse possível mantê-los na tributação cumulativa de PIS/COFINS.

Relembro aqui que a Fiscalização conseguiu obter os contratos que abaixo analiso por meio de diligência fiscal, diretamente com os Contratados, já que a Recorrente não os apresentou.

Vejamos:

(i) FIAT AUTOMÓVEIS LTDA. (FIASA)

Alega a Recorrente que seu contrato com a Fiat Automóveis Ltda. (FIASA) teria vigência de 22/09/2003 a 21/09/2005, com prorrogação para 1º/06/2011.

Em que pese ser a fornecedora do contrato, a Recorrente não apresentou os ditos aditivos com a prorrogação do prazo.

Em diligência realizada junto à FIAT, a d. Fiscalização obteve cópia dos aditivos contratuais 6º ao 11º (fls. 2964/3043), sendo que já no oitavo aditivo datado de 04/04/2008, foram convencionados novos valores para os serviços de alimentação e a prorrogação do término do contrato.

Como os aditivos pactuaram novos preços em data posterior à entrada em vigor da nova sistemática de tributação do PIS e da COFINS, as receitas referentes ao novo preço pactuado devem ser tributadas pela sistemática da não cumulatividade.

Neste contexto, não é possível acatar a alegação da Recorrente de que as referidas receitas decorreriam do mesmo contrato e que a revisão de preços ocorrida não poderia descaracterizar a condição do preço predeterminado.

(ii) BIOSEV S/A

Alega a Recorrente que parte das receitas foram tributadas pelo regime cumulativo na medida em que os contratos teriam sido firmados em data anterior a 31/10/2003, pela empresa Nutriself, posteriormente incorporada pela autuada.

Sobre esse ponto vale a transcrição da decisão da DRJ, que corretamente analisou a questão:

“A fiscalização, no entanto, obteve da Biosev dois outros contratos, firmados em 01/09/2007 e 01/04/2009, respectivamente.

A impugnante menciona os dois contratos obtidos pela fiscalização junto à empresa contratante, alegando que não abrangeriam os dois estabelecimentos daquela empresa que foram tributados pelo regime cumulativo (as filiais Maracaju, CNPJ nº 15.527.906/0006-40, e Rio Brilhante, CNPJ nº 15.527.906/0007-21), para os quais já havia contratos anteriores.

De fato, o primeiro contrato obtido pela fiscalização, firmado em 01/09/2007, previa o fornecimento de alimentação da unidade situada na Fazenda Ibura, CNPJ nº 15.527.906/0009-93; o segundo contrato, por sua vez, firmado em 01/04/2009, pactuava o fornecimento de refeições a diversos estabelecimentos industriais da contratante, entre eles as Unidades Maracaju e Rio Brilhante, cujas receitas a contribuinte tributou pelo regime cumulativo.

*Note-se que o contrato firmado em 01/04/2009 previa o fornecimento de refeições para **diversas unidades**, de forma que não há nenhuma justificativa para que as*

receitas de duas unidades sejam tributadas de forma diferente das demais receitas, se todas são decorrentes de um mesmo contrato.

Assim, em que pese a alegação da impugnante de que haveria outros contratos firmados anteriormente para as duas unidades, o fato de haver um novo contrato firmado 01/04/2009, que abrangia aquelas unidades, já obrigaria a contribuinte a tributar as receitas pelo regime não-cumulativo.”

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente tão somente repete os argumentos trazidos quando da impugnação, sem rebater os pontos bem destacados pela decisão da DRJ.

Neste contexto, em razão do novo contrato celebrado pela Recorrente em data posterior a 2003, devem as receitas do contrato em questão serem tributadas pela sistemática da não cumulatividade.

(iii) PIRELLI PNEUS S/A

Em relação ao contrato da Pirelli, entendeu a DRJ da seguinte forma:

“Sobre o reajuste dos preços com base na variação do IGP, já se esclareceu neste voto a respeito da sua descaracterização da condição de preço predeterminado.

Quanto aos contratos mencionados pela contribuinte em sua impugnação, tratando-se de contratos firmados com prazo determinado, evidentemente não poderiam continuar respaldando a tributação pela sistemática cumulativa indefinidamente. De fato, não há nenhuma previsão legal para que se mantenha a tributação pelo regime cumulativo, no caso de receitas que eventualmente venham a ser auferidas em função de uma suposta "prorrogação tácita" de um contrato após o seu prazo de vigência, conforme alega a impugnante.

*Ao contrário, o art. 4º da IN SRF nº 658/2006 é claro ao determinar que, na hipótese de prorrogação do contrato, **pactuada a qualquer título**, as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31 de outubro de 2003 sujeitar-se-ão à incidência não-cumulativa das contribuições.*

Isto porque, não estando a contratante obrigada a prorrogar qualquer contrato, nas mesmas condições em que tenha sido firmado, após o prazo contratado, cabe a ela, contratante, avaliar a conjuntura do momento, decidindo pela prorrogação ou não, conforme lhe convier.

Desta forma, não há como referendar a tributação pelo regime cumulativo das receitas em questão.”

Conforme demonstrado no tópico anterior, entendo, com base na legislação e na jurisprudência do CARF que o reajuste pelo IGP, por si só, não é fator que exclui o preço predeterminado. No caso, a Recorrente trouxe aos autos laudo técnico que atesta que os reajustes

contratuais foram realizados em patamares inferiores à correção dos custos incorridos para a prestação do serviço ou fornecimento contratado.

Ocorre que, no caso, conforme reconhecido pela própria Recorrente, os contratos firmados eram por prazo certo. Conforme cláusula abaixo:

CLÁUSULA VII - DA VIGÊNCIA E TÉRMINO

7.1. O presente contrato vigorará por 36 (trinta e seis) meses, a partir da data de sua assinatura, sendo facultado a quaisquer das partes rescindi-lo, depois de decorridos os primeiros 90 (noventa) dias de vigência, mediante apresentação de aviso prévio escrito e com antecedência de 30 (trinta) dias, sem qualquer ônus para nenhuma das partes, sem prejuízo do integral cumprimento das obrigações assumidas até a efetiva rescisão contratual, observados os prazos referentes aos avisos prévios.

Ora, não estando a Recorrente obrigada a prorrogar qualquer contrato, nas mesmas condições em que tenha sido firmado, após o prazo contratado, cabe a ela, contratante, avaliar a conjuntura do momento, decidindo pela prorrogação ou não, conforme lhe convier.

Pelo exposto, entendo que deve ser mantido o lançamento na medida em que a prorrogação dos contratos se deu após o advento da nova sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

(iv) COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

Conforme mencionado em tópico acima, o ajuste no preço em virtude da readequação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato é causa de descaracterização de preço predeterminado dos contratos.

O aditivo contratual celebrado em 01/02/2005 traz reajuste em razão de expressa necessidade de readequação do equilíbrio contratual (fls. 3132/3133), veja-se:

CLÁUSULA 3ª: Visando manter o equilíbrio econômico-financeiro da presente relação jurídica e uma melhor dinâmica contratual, as partes, de comum acordo, resolvem alterar o item 6.1.1. do instrumento contratual original para os seguintes termos:

"6.1.1. O preço das refeições devidos em função deste contrato será reajustado obedecendo-se a seguinte sistemática:

- 60% (sessenta por cento) do preço, anualmente, pela variação acumulada do IGP-M dos últimos doze meses;
- 40% (quarenta por cento) do preço pela variação da folha de pagamento da CONTRATADA nas dependências da CONTRATANTE em ocasiões em que convenções, acordos ou dissídios coletivos ou regulamentos governamentais concederem reajuste normativo ou discricionariamente por consenso entre a CONTRATADA e a CONTRATANTE."

Cláusula 4ª: Considerando a variação acumulada do IGP-M dos últimos doze meses, resolvem ainda as partes alterar a cláusula 6.1 do referido instrumento contratual, reajustando os valores das refeições, os quais passarão a vigorar a partir da data de celebração do presente aditivo:

Como o ajuste em razão da necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato foi realizada em 2005, quando já em vigor a nova sistemática de apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo, não há que se falar em manutenção de preço predeterminado.

Dessa forma, não há como respaldar a tributação das receitas decorrentes deste contrato pelo regime cumulativo.

(v) ELETROLUX DO BRASIL S/A

Conforme se verifica dos autos, o contrato celebrado entre a Recorrente e a Eletrolux tinha prazo indeterminado e reajuste previsto nos seguintes termos:

CLÁUSULA VI - DO REAJUSTE DE PREÇOS

Os preços referidos na Cláusula IV serão reajustados **ANUALMENTE**, de conformidade com o disposto na legislação vigente, mediante aplicação da fórmula abaixo:

$$PV = C.A. + M.O.$$

Onde:

C.A. = Custo Alimentar, correspondente a 60% (sessenta por cento) será acompanhado mensalmente pela **CONTRATADA** e **CONTRATANTE**, através do IGP coluna 6 Gêneros Alimentícios.

M.O. = Mão de obra, correspondente a 40% (quarenta por cento), medido através da Política Salarial da Categoria e/ou Governamental.

Mês de Dissídio da Categoria **MAIO** de cada ano.

Como acima já comentado, entendo que a previsão de reajuste de preço, não descaracteriza, por si, a existência de preço preestabelecido capaz de alterar a sistemática de tributação do PIS e da COFINS.

Ocorre que, o aditivo contratual de fls. 3477 e seguintes, assinado em 01.03.2008 altera o preço anteriormente estabelecido e, por isso, afasta também a condição do preço preestabelecido. Veja-se:

GRAN SAPORE BR BRASIL SA, empresa estabelecida à Av. das Comunicações, 4 Parte, Vila Jaraguá, Osasco/SP, inscrita no CNPJ 67.945.071/0001-38, por seu representante legal abaixo assinado, doravante designada simplesmente **CONTRATADA**, neste ato representada por seus procuradores infra-assinados, doravante designada simplesmente como **CONTRATADA**,

resolvem, de comum acordo, firmar o presente termo aditivo contratual, alterando o contrato de fornecimento de alimentação que vigora entre as partes, para que sejam modificados os preços cobrados pela refeição servida, tendo em vista a antecipação de reajuste acordado entre as partes.

Cláusula Primeira: As partes resolvem, rever os preços cobrados, reajustando-os na ordem de 6% (seis por cento) e, conseqüentemente, alterando o Anexo II, parte integrante do Contrato, que passa a vigorar com a seguinte redação:

Neste contexto, considerando que no quinto termo aditivo ao mencionado contrato, datado de 01/03/2008, as partes resolveram, de comum acordo, rever os preços

cobrados pela refeição servida, na ordem de 6%, tendo em vista a antecipação de reajuste acordado entre as partes, sendo o reajuste retroativo a 1º de outubro de 2007, com a diferença dos valores faturados em nota fiscal complementar, não há como se manter a tributação do PIS e da COFINS pela sistemática da cumulatividade.

(vi) AÇO MINAS GERAIS S/A - AÇOMINAS (GERDAU AÇOMINAS S/A)

Neste ponto, perfeita a decisão da DRJ, motivo pelo qual transcrevo suas razões:

“A contribuinte, ao ser intimada pelo fisco, apresentou o contrato firmado em 03/06/1998, para fornecimento e distribuição de refeições, com exclusividade, nos restaurantes da Açominas, aos empregados e às pessoas por ela credenciadas ou indicadas, justificando assim a tributação pelo regime cumulativo das receitas recebidas desta contratante.

De pronto já se verifica que o referido contrato possuía cláusula de reajuste de preços, a cada 12 (doze) meses, "de modo a restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, se constatado eventual desequilíbrio". Conforme já debatido neste voto, a simples possibilidade de reajuste de preços nestes termos já implicaria, por si só, na descaracterização do preço predeterminado, obrigando a contratada a tributar as receitas pelo regime não-cumulativo a partir de então.

Afora essa questão, a autoridade fiscal obteve, junto à empresa contratante, contrato diverso, datado de 14/09/2009, com vigência de 36 meses, a partir de 01/03/2007, cujo objeto foi o fornecimento e distribuição de lanches e refeições aos empregados e às pessoas credenciadas ou indicadas pela contratante, nos restaurantes da Usina Arthur Bernardes e demais unidades da Gerdau Açominas.

Sobre isto, a impugnante alega que, tratando ambos os contratos do mesmo objeto, evidencia-se uma mera continuação um do outro, de forma que deve ser considerada a data em que foi firmado o primeiro, ou seja, 03/06/1998, para efeitos de tributação das respectivas receitas.

Tal tese, contudo, não pode prosperar. Por certo, não haveria sentido algum em se firmar um novo contrato, que pretendesse a simples continuação do primeiro. E, ainda que se pretendesse tão somente incluir no contrato original novos pontos de distribuição, bastaria que se fizesse um aditamento ao contrato original, sem necessidade de se redigir um novo contrato para tal.

Com efeito, confrontando-se os dois contratos firmados com a empresa, fica evidente a descontinuação do primeiro contrato firmado, em função da assinatura do segundo, dadas as diversas diferenças que se verificam entre um e outro, tais como a exclusão de cláusula de exclusividade, inclusão de prazo de vigência do contrato, alterações nas obrigações da contratante e da contratada e nas cláusulas

de rescisão, e, principalmente, estipulação de novos preços para todos os itens, incluindo-se muitos que sequer constavam no contrato original.

Registre-se, por fim, que, ainda que o contrato com vigência a partir de 01/03/2007 não apresentasse qualquer mudança em relação ao anterior, não se poderia deixar de considerar a descaracterização do preço predeterminado, em função da previsão de revisão dos preços constante no contrato original.

Desta forma, seja por haver cláusula de previsão de reajuste do contrato original, seja por ter sido firmado contrato distinto, após 31/10/2003, que substituiu o primeiro, não é possível referendar a tributação pelo regime cumulativo das receitas obtidas desta empresa no ano de 2009.”

Por concordar com os termos do acórdão recorrido no que tange a ao contrato em análise, acolho-os como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 114, §12, do Regimento Interno do CARF.

(vii) TECUMSEH DO BRASIL LTDA.

Trata-se de contrato originalmente assinado por prazo indeterminado, com reajuste de preço com base no índice IGP, o que, conforme já mencionado, no meu entender, não afastaria, por si, a incidência do regime cumulativo.

Ocorre que, conforme se verifica do contrato de fls. 3210 e seguintes, houve nova pactuação de preço em 26.03.2009:

Cláusula I – PREÇO			
As partes acima qualificadas têm entre si ajustada a alteração de preços de serviços a partir de 26 de março de 2009, sendo o preço unitário de cada produto discriminado da seguinte forma:			
Especificação/ Produto	Preço Anterior	índice	Preço a partir de 26.03.09
Refeição	R\$ 2,94	7,25%	R\$ 3,15
Leite (litro)	R\$ 1,57	7,25%	R\$ 1,68
Café (litro)	R\$ 0,69	7,25%	R\$ 0,74
Suco (litro)	R\$ 0,64	7,25%	R\$ 0,69
Lanche	R\$ 2,13	7,25%	R\$ 2,28
Desjejum	R\$ 1,30	7,25%	R\$ 1,39

Sendo assim seja por ter sido prorrogado o contrato original, após 31/10/2003 seja pelo reajuste implementado por meio dos aditivos analisados, é de se respaldar o procedimento adotado pelo fisco, no que diz respeito à tributação das receitas pelo regime não cumulativo das contribuições.

(viii) COMPANHIA VALE DO RIO DOCE - CVLR (VALE S/A)

Conforme se verifica do contrato de fls. 3291 e seguintes, verifica-se que o mesmo tem por objeto o fornecimento de alimentação industrial, que compreende o preparo e a distribuição para os empregados das contratantes e para terceiros **nas localidades descritas no Quadro de Quantidade e Preços** pela Contratada, de acordo com as condições e critérios estabelecidos naquele contrato e seus anexos. Entre as localidades descritas no referido Quadro,

datado de 15/10/2008 (fls. 3.309/3.318), se encontram aquelas abrangidas pelo contrato anterior, qual seja, as minas localizadas em Itabira e Ouro Preto, em Minas Gerais, bem como o Complexo Portuário de Tubarão, no Espírito Santo, entre outras.

Sendo assim, por ter sido o contrato assinado após 31/10/2003 é de se respaldar o procedimento adotado pelo fisco, no que diz respeito à tributação das receitas pelo regime não-cumulativo das contribuições.

(ix) RASIP AGROPASTORIL S/A

Em relação ao contrato com a RASIP, a simples leitura do contrato obtido pela d. Autoridade Fiscal quando da diligência realizada é suficiente para a conclusão que não existe preço predeterminado no caso em questão.

Veja-se a cláusula de preço constante de fls. 3160/3161:

Pelos serviços prestados, a **CONTRATANTE** pagará à **CONTRATADA** uma remuneração mensal, que será calculada pela seguinte somatória:

1. Do total mensal dos custos incorridos pela **CONTRATADA** correspondentes a:
 - 1.1- salários e todo e qualquer outro benefício assegurado ao pessoal utilizado na execução dos serviços ora contratados.
 - 1.2- encargos sociais, legais e previdenciários reais, suportados pela **CONTRATADA**, previstos para o pessoal utilizado na execução dos serviços contratados, fixados em 35,80% (trinta e cinco vírgula oitenta por cento) do total dos custos previstos no subitem 1.1 desta cláusula. Os demais encargos sociais serão cobrados quando incorridos (regime de competência). Esta taxa será ajustada na proporção das alterações que vierem a ocorrer, no futuro, e que afetem, reduzindo ou elevando os benefícios sociais proporcionados ao pessoal da **CONTRATADA**, seus encargos previdenciários ou de outra natureza, decorrentes de legislação superveniente.
 - 1.3- o Imposto Sobre Serviços – ISS, COFINS, IR e o PIS, suportados pela **CONTRATADA** e incidentes sobre o faturamento dos valores devidos, conforme esta cláusula IV, item 1, subitens 1.1 e 1.2 e item 2, de acordo com a legislação em vigor.
 - 1.4- reembolso do total dos custos de Vale Transporte, Assistência Médica, PCMSO, Controle Microbiológico/Segurança no Trabalho, EPI's, Uniformes, despesas com veículos e combustíveis automotivos (A SERVIÇO EXCLUSIVOS DA RASIP) e das despesas gerais aplicadas nas preparações distribuídas durante o mês.

2. De uma taxa de 15% (quinze por cento) calculada sobre a soma do total mensal dos custos incorridos pela **CONTRATANTE** a que se refere o item 1, da cláusula II, acrescido dos custos referidos nos subitens 1.1 e 1.2 dos itens 1 e 2 desta cláusula IV.

3. Eventuais alterações das alíquotas dos impostos (ISS, PIS, COFINS, etc), incidentes sobre a prestação dos serviços ora contratados, serão na mesma proporção, repassados à remuneração referida nesta cláusula IV.

Portanto, de acordo com a mencionada cláusula IV, a remuneração a ser paga à contratada é calculada sobre uma somatória que inclui as contribuições do PIS e da Cofins por ela suportadas (item 1.3 da cláusula IV), o que não deixa dúvida sobre a ausência do caráter de preço predeterminado no referido contrato.

3.1.D. DO AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA: INOCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NO RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS PELO REGIME DA CUMULATIVIDADE. CONSEQUÊNCIA DE RECONHECIMENTO PARCIAL DE DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

A d. Autoridade Fiscal aplicou a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, por entender que a contribuinte teve intenção de reduzir, deliberada e intencionalmente, as importâncias devidas das contribuições, o que caracterizaria a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Portanto, entendeu a d. Fiscalização que a fraude teria se dado sobre as diferenças apuradas decorrentes da tributação indevida pelo regime cumulativo de receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003.

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme se verifica do acórdão proferido pela DRJ, foram considerados indícios para a manutenção da multa qualificada, partindo das seguintes premissas:

- 1 - A tributação pelo regime cumulativo, das receitas decorrentes de contratos firmados antes da introdução do regime não-cumulativo para o PIS e a Cofins, é medida excepcional e transitória, de forma a garantir que, num primeiro momento, as empresas que tiveram contratos firmados em data recente não se vissem prejudicadas com a mudança da alíquota no cálculo dessas contribuições;
- 2 - A Recorrente não apresentou boa parte dos contratos por ela celebrados;
- 3 - Verificou a fiscalização, a partir da investigação nos sistemas da RFB ou dos contratos obtidos junto a alguns contratantes, que havia empresas cujas receitas foram tributadas pelo regime cumulativo que sequer haviam iniciado suas atividades antes de 31/10/2003;
- 4 - Em outros casos, foram obtidos aditivos, que demonstram reajustes nos preços ou mesmo encerramento do contrato antes do período fiscalizado;
- 5 - A alegação de que tais contratos teriam sido prorrogados não foi comprovada com nenhum aditivo sequer – o contrato venceu e a Recorrente alegou que houve prorrogação tácita;
- 6 - Chama atenção a padronização dos contratos analisados, todos com cláusulas de reajuste e de revisão. Ainda que se possa discutir a respeito da natureza de determinados índices de reajustes, como por exemplo o IGP, o benefício da dúvida desaparece, quando o contrato não determina o índice a ser aplicado;

7 - O parecer técnico apresentado afirma ter sido de 59,92% dos contratos listados pela contribuinte a amostra analisada, mas quando se verificou que esse percentual foi na verdade de 32,14%, incluindo um contrato firmado após 31/10/2003, o que se entendeu que afeta a credibilidade do documento apresentado; e

8 - Por fim, é de se observar que, ao impetrar Mandado de Segurança no sentido de se reconhecer a ilegalidade da IN SRF nº 468/2004, a interessada demonstra que tinha plena ciência de que, segundo as normas vigentes, já naquela época estava obrigada a apurar suas contribuições pelo regime não-cumulativo.

Ora, da leitura dos autos do presente processo, é fácil perceber que a Recorrente efetivamente não colaborou com a fiscalização. Deixou de juntar inúmeros contratos relacionados ao Auto de Infração e junta laudo técnico bastante questionável em razão da amostra utilizada na sua elaboração.

Quanto ao laudo técnico, não concordo que sua apresentação significa a intenção da Recorrente em cometer conduta dolosa ou fraudulenta até porque o parecer foi elaborado em 2014 e não vejo relação direta com o fato gerador do tributo.

Em relação aos contratos que deixaram de ser juntados, efetivamente trata-se de conduta reprovável, passível de aplicação de multa por embaraço à fiscalização, mas não configura, no meu entendimento, por si só, dolo, fraude ou simulação passível de atrair a multa qualificada aplicada.

Quanto ao fundamento de que a Recorrente sabia da existência de reajuste do preço em momento anterior ao período autuado, o que caracterizaria a quebra do preço predeterminado e, conseqüentemente, obrigaria a tributação na forma da sistemática não cumulativa, entendo que também não é suficiente para a aplicação da multa qualificada.

Isso porque, o mero reajuste não é suficiente para a alteração da sistemática de tributação. A matéria é controvertida e há inúmeros precedentes do CARF em sentido contrário ao entendimento da d. Autoridade Fiscal. Vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

CONTRATOS. PREÇO PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. ÍNDICE DE REAJUSTE. IMPOSSIBILIDADE.

O preço predeterminado em contrato não perde sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei nº 10.833/03, fosse não abarcar os contratos com cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que não se confunde com o preço predeterminado. Precedentes judiciais e administrativos.”

(Acórdão nº 3803005.947 – 3ª Turma Especial. Terceira Seção de Julgamento)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 30/04/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31/10/2003. CLÁUSULA DE REAJUSTE EM DESCONFORMIDADE COM O ART. 109 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PERMANÊNCIA NO REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

Consideram-se como contratos com preço predeterminado aqueles com preços fixados em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, somente não descaracteriza o caráter predeterminado do preço se efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.”

(Acórdão nº 3003-001.406 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária)

Neste contexto, entendo que apesar de procedente o lançamento, não é possível confirmar com certeza que a Recorrente agiu com o intuito de dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual afasto a aplicação da multa qualificada.

Por consequência, deve ser reconhecida a decadência dos créditos tributários referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2009, já que a ciência do auto de infração se deu em 30/12/2014.

Conforme já reconhecido pela própria DRJ, afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), para a contagem do prazo decadencial, o que significa dizer que, no presente caso, concluo que o lançamento referente a esses períodos se encontra fulminado pela decadência.

3.2. DO DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS PELO REGIME NÃO-CUMULATIVO E DA IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO INFRALEGAL AO CONTEÚDO LEGAL.

Alinhado com a orientação jurisprudencial do STJ, o aresto recorrido também reconheceu a legitimidade do direito creditório decorrente das despesas incorridas pela RECORRENTE para com i) terceirização de mão de obra (fls. 8261), ii) limpeza, higiene e dedetização (fls. 8262), bem assim iii) uniformes e EPI (fls. 8262/8263), mantendo, para o mês de dezembro/2009, as demais glosas.

Sobre o conceito correto a ser adotado, é fundamental que se observe os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

À luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

3.2.A. MÓVEIS, UTENSÍLIOS E EQUIPAMENTOS DE RESTAURANTES.

Da mesma forma, os créditos classificados como "móveis e utensílios; equipamentos de restaurantes", não foram validados pela fiscalização, por serem classificáveis no ativo não circulante da pessoa jurídica.

Veja-se o entendimento da DRJ com relação ao ponto:

“Neste caso, em que pese não mais se aplicarem as restrições decorrentes das IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, para efeito de enquadramento como insumos de bens utilizados na produção ou prestação de serviços, permanece a ressalva de que, se estiverem no ativo imobilizado, esses bens deixarão de ser consideradas insumos e somente poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, c/c com o seu § 1º, inciso III, regulamentados, respectivamente, pelo art. 66, inciso III, da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, inciso III, da IN SRF nº 404, de 2004.

*A interessada, no entanto, embora não trate desta glosa de forma específica em sua impugnação original, o faz na sua manifestação em relação ao resultado da diligência efetuada pelo fisco, alegando que os aludidos créditos foram calculados **em relação a utensílios como talheres, pratos, panelas, cardápios e outros, que***

não foram integrados no ativo imobilizado da empresa, devido ao seu valor individual, inferior ao mínimo estabelecido pela legislação para tal.

(...)

Ora, considerando-se a atividade desenvolvida pela interessada, não se pode pensar na utilização dos utensílios citados na impugnação, tais como talheres, pratos, panelas e cardápios, de outra forma senão em conjunto. De fato, dado o volume de refeições fornecidas pela interessada aos seus clientes, mediante os contratos firmados, não se pode admitir que os utensílios utilizados na prestação dos serviços sejam adquiridos por unidade, de forma que possa ser considerado seu valor unitário, para efeito de classificação desses bens fora do ativo imobilizado da empresa.

Ademais, a impugnante não logrou comprovar que tais utensílios possuem prazo de vida útil inferior a um ano, outra condição necessária para que não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa e possam gerar créditos a título de insumos.

Desta forma, não pode ser acatada a tese da impugnante de que tais utensílios não foram integrados ao ativo imobilizado, devido ao seu pequeno valor.”

Tal como já visto anteriormente, a Recorrente é empresa que atua principalmente como prestadora de serviços no ramo de alimentação. Entre as atividades desenvolvidas pela empresa, destacam-se: i) fornecimento de refeições por meio da exploração de cozinhas industriais próprias ou de terceiros; ii) comercialização e distribuição de gêneros alimentícios e utensílios de cozinha; iii) consultoria, planejamento e assessoria na elaboração de programas alimentares; e iv) fornecimento de outros bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade principal.

Entendo, assim, que os créditos classificados como "móveis e utensílios; equipamentos de restaurantes" estão abarcados no conceito de essencialidade e relevância abordados pelo STJ.

Reverto, portanto, as referidas glosas.

3.2.B. GÊNEROS ALIMENTÍCIOS, BEBIDAS FRIAS (ALÍQUOTA ZERO E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA).

Quanto à glosa de créditos referentes às bebidas sujeitas à alíquota zero e incidência do regime monofásico, a acórdão da DRJ é irretocável e encontra amparo na vasta jurisprudência do CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).”

(Acórdão nº 3201-011.242 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. COMERCIANTE ATACADISTA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO EXPRESSA.

No âmbito do sistema não-cumulativo, é expressamente vedado aos comerciantes atacadistas e varejistas o aproveitamento de créditos calculados com relação a produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda”

(Acórdão nº 3402-009.025 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º da Lei 10.637/2002, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º da referida lei. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica."

(Acórdão nº 3402-006.759 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Mantenho, portanto, as referidas glosas.

3.2.C. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Conforme se verifica do Recurso Voluntário, alega a Recorrente que a d. Fiscalização teria deixado de reconhecer créditos extemporâneos quando da realização da diligência fiscal.

O acórdão recorrido não se manifesta acerca dos créditos extemporâneos desconsiderados quando da realização da diligência fiscal, se seriam passíveis de glosa ou não.

Na realidade, ao verificar a Impugnação apresentada, bem como a manifestação apresentada após a diligência, constata-se que tal matéria nunca foi objeto de defesa pela Recorrente, e, por isso deve ser tratada como matéria não impugnada.

Neste contexto, não cabe agora a análise de matéria não levada anteriormente ao conhecimento da DRJ, em especial por não se tratar de matéria de ordem pública.

Preclusos, portanto, os argumentos da Recorrente no que tange os créditos extemporâneos.

3.2.D. DEMAIS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Neste ponto, defende a Recorrente que "é certo que, em respeito ao princípio da não cumulatividade, TODOS os bens e serviços essenciais e relevantes utilizados pela RECORRENTE no exercício de suas atividades são "insumos", devendo ser afastadas todas as glosas realizadas, restabelecendo-se, assim, os valores indevidamente glosados".

O argumento exposto pela Recorrente é válido e encontra amplo respaldo na jurisprudência.

Ocorre que, apesar de alega a essencialidade dos bens e serviços aos quais tiveram o crédito glosado, não especifica quais são, não traz elementos que comprovem e quantifiquem a existência de tais crédito.

Neste contexto, não há elementos para promover qualquer alteração no lançamento realizado.

3.3. DA INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS DECORRENTES DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS.

Entende a Recorrente que deve ser revisado o acórdão recorrido na parte que manteve a glosa dos demais créditos de PIS/COFINS decorrentes das devoluções – os quais se encontram listados no item 3 do Relatório Fiscal, uma vez que o procedimento por ela adotado estaria de acordo com a legislação de regência.

3.3.A. DA RAZÃO DA UTILIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS PELA RECORRENTE.

Conforme se verifica dos autos, a d. Fiscalização efetuou o lançamento em razão da existência de vultuosos valores de crédito a título de devolução de vendas informados nas Fichas 06ª e 16ª, linhas 12 das DACONs e que tais números chamaram a atenção porque a atividade econômica principal da Recorrente não comportaria devolução de mercadorias em razão do perecimento das mesmas e do risco à saúde pública.

Em suas razões, alega a Recorrente que:

“De acordo com a fiscalização, a atividade econômica preponderante da autuada - que é o fornecimento de refeições - não comporta as operações de devolução de vendas, porque não há como promover o retorno ao estoque de mercadoria de consumo imediato (parágrafo 287 do Relatório Fiscal).

Ocorre que, no caso concreto, as Devoluções de Venda promovidas pela RECORRENTE não tiveram como objetivo o "retorno da mercadoria ao seu estoque", não sendo, pois, relevante no presente caso se as mercadorias e refeições fornecidas são perecíveis e se poderiam ou não retornar ao estoque da empresa RECORRENTE.

Na realidade, a RECORRENTE utilizou-se das Notas Fiscais de Devolução para anular em sua contabilidade os efeitos das notas fiscais de faturamento que foram recusadas pelos destinatários em razão de conter erros e que não poderiam mais ser canceladas em razão de já ter ocorrido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço ou por ter transcorrido o prazo existente para tal procedimento.

A este respeito, convém esclarecer que o cancelamento da nota fiscal, ainda que emitida manualmente pelo contribuinte, apenas poderá ser cancelada antes da efetiva circulação da mercadoria ou da prestação do serviço, conforme consignam os Estados da Federação. A título de exemplo, citamos abaixo a legislação do Estado do Rio de Janeiro e do Estado de Minas Gerais:

No caso em tela, como bem pontuado pela DRJ, o lançamento se deu em relação aos valores que foram indevidamente apropriados como créditos. Segundo aduz a própria Recorrente, a emissão da nota fiscal de devolução caracteriza mero recurso utilizado para anular os efeitos tributários decorrentes da emissão de nota fiscal emitida anteriormente.

A decisão recorrida entendeu que “pelos elementos constantes nos autos, não resta nenhuma dúvida de que inexistem os créditos de devolução utilizados pela contribuinte ou qualquer um dos créditos previstos no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que é o dispositivo legal que define a possibilidade de descontar créditos das contribuições do PIS e da Cofins, respectivamente, na apuração pelo regime não-cumulativo. Neste sentido, em decorrência do Princípio da Legalidade, o lançamento efetuado pelo fisco é absolutamente procedente”.

Ocorre que, além da inexistência de previsão legal que respalde o procedimento adotado pela Recorrente, a mesma se desincumbiu de provar suas alegações por meio de documentos que demonstrem com exatidão a conduta narrada em seu recurso.

A Recorrente deveria ter tido o cuidado mínimo de vincular, ao emitir as notas fiscais de devolução, a nota fiscal cujos efeitos pretendia anular, ou ao menos ter incluído na nova nota fiscal qualquer observação que pudesse identificar as notas que estariam sendo substituídas por outras, seja porque a interessada sequer conseguiu apresentar todos os documentos solicitados pelo fisco, de forma a comprovar tais operações.

Portanto, não há como prosperar o recurso interposto.

3.3.B. DA NOTA FISCAL DE FATURAMENTO Nº 18325 DA FIAT.

Em relação à nota fiscal 18325, da Fiat, entendeu a DRJ que haveria elementos mais robustos no sentido de comprovar que o creditamento se deu como forma de cancelamento do débito gerado em razão da escrituração da nota fiscal recusada. Veja-se:

“Entre os créditos de devolução de vendas glosados, a fiscalização glosou o crédito relativo à nota fiscal de devolução nº 19412, da Fiat Automóveis S/A, no valor de R\$ 2.164.681,04, afirmando, em seu Relatório Fiscal, que não foi identificada pela contribuinte a nota fiscal que teria substituído a nota fiscal de faturamento nº 18325, a qual a contribuinte alega ter sido substituída, por erro de preenchimento. Ainda segundo o Relatório Fiscal, a receita correspondente à referida nota fiscal teria sido tributada pelo regime cumulativo.

A contribuinte, por sua vez, afirma que a nota fiscal de faturamento nº 18325 foi substituída pela de nº 18383, juntando aos autos documento que intitula "espelho da nota fiscal".

De fato, em que pese não constar no corpo da nota fiscal de devolução o número da nota fiscal de vendas correspondente, é possível afirmar, da análise dos documentos acostados aos autos, que a nota fiscal de devolução nº 19412, emitida em 10/08/2009, possui os mesmos valores e produtos descritos nas notas fiscais de faturamento de nºs 18325 e 18383, emitidas em 30/06/2009 e 13/07/2009, respectivamente, o que poderia, em tese, robustecer a alegação apresentada pela contribuinte, de que as referidas notas se referem à mesma operação."

Ocorre que, apesar de perfeitamente plausível, não há na legislação possibilidade de aproveitamento do crédito relativo à referida nota fiscal de devolução, em face da tributação das respectivas receitas pelo regime cumulativo.

3.3.C. DEVOLUÇÕES DE VENDA COM RECEITAS TRIBUTADAS NO REGIME CUMULATIVO – POSSIBILIDADE DE ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.

A d. Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não poderia se creditar das contribuições relativas à devolução de vendas cuja receita de faturamento tenha sido tributada pelo regime cumulativo. Isso porque, o desconto de créditos de devoluções só é cabível em relação às vendas tributadas pelo regime não-cumulativo.

Por sua vez, a Recorrente alega que não se apropriou dos créditos das contribuições, conforme afirma o fisco, mas tão somente promoveu o abatimento do valor das devoluções da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme lhe assegura a legislação tributária, que assim prevê, em relação às devoluções cuja receita tenha sido tributada pelo regime cumulativo.

Neste contexto, temos que a autoridade fiscal afirma que a Recorrente teria se apropriado dos créditos relativos a essas devoluções, e esta, por sua vez, tenta provar que apenas deduziu os valores das referidas devoluções da base de cálculo das contribuições.

Entendo que neste ponto, o acórdão da DRJ foi preciso em sua análise, e, como o Recurso Voluntário apresentado apenas repisa as alegações já trazidas quando da impugnação, sem rebater os fundamentos de decisão da DRJ, passo a transcreve-lo como razão de decidir:

*"Aprofundando-se na análise dos fatos, constata-se que a autoridade fiscal parece ter se baseado nas informações prestadas pela própria contribuinte, que, em resposta à intimação do fisco (fls. 297 a 299), onde se pede para "apresentar as notas fiscais que comprovem as 'Devoluções de Vendas' **que geraram créditos do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos** (Fichas 06A, linha 12 e 16A, linha 12 do Dacon)", apresenta planilha (arquivo à fl. 317) com relação das notas fiscais de*

devolução de vendas, entre as quais se inclui as emitidas em nome das empresas Fiat Automóveis Ltda. e Segmenta Farmacêutica Ltda., entre outras.

A defendente, por outro lado, afirma que as memórias de cálculo constantes nos autos, que foram apresentadas à autoridade fiscal ainda à época da ação fiscal, atestam que as devoluções mencionadas no relatório fiscal foram devidamente deduzidas da base de cálculo, na apuração cumulativa das contribuições.

De fato, nos demonstrativos juntados aos autos às fls. 300 a 313, a contribuinte apresenta de forma destacada, as apurações cumulativa e não-cumulativa das contribuições, mês a mês do ano-calendário de 2009.

Na primeira coluna, a contribuinte detalha a apuração do valor dos créditos lançado na linha 14 das fichas 06A e 16A do Dacon, o qual engloba o valor lançado na linha 12 das mesmas fichas (R\$ 10.463.359,16, no mês de agosto; e R\$ 8.885.420,46, no mês de dezembro), relativo às devoluções de vendas de receitas tributadas pelo regime não-cumulativo.

Os demonstrativos apresentados deixam claro que esses valores não se confundem com aqueles relativos à apuração cumulativa das contribuições, a qual é detalhada na segunda coluna. Na apuração cumulativa apresentada pela contribuinte, verifica-se a dedução de valores relativos a devoluções de vendas equivalentes a R\$ 2.760.758,52 e R\$ 296.544,74, nos meses de agosto e dezembro, respectivamente.

Detendo-se somente nos exemplos das empresas citadas, verifica-se que as notas fiscais de devolução em nome da Fiat Automóveis Ltda., que constam na planilha apresentada pela contribuinte, somam o equivalente a R\$ 2.523.158,30, enquanto as da empresa Segmenta Farmacêutica Ltda. somam o equivalente a R\$ 200.302,80, ou seja, valores inferiores aos apresentados nos demonstrativos da apuração cumulativa nos respectivos meses de sua emissão.

*Tem-se então a seguinte situação: Por um lado, a contribuinte, em determinado momento da ação fiscal, inclui as notas fiscais de devolução das referidas empresas numa planilha que seria para, a pedido da fiscalização, comprovar os créditos incluídos no Dacon, em sua apuração **não cumulativa**; por outro lado, apresenta, em outro momento, demonstrativo da apuração cumulativa, segundo o qual nos meses de emissão das referidas notas fiscais houve a dedução da base de cálculo de valores até superiores aos constantes na planilha, o que a leva a afirmar, em sua impugnação, que as respectivas devoluções de vendas estão incluídas nos valores descontados da base de cálculo das contribuições apuradas pelo regime **cumulativo**.*

Importante salientar que, nas memórias de cálculo apresentadas pela impugnante, ficou demonstrado que houve devoluções de vendas relativas a receitas tributadas tanto no regime cumulativo, quanto no regime não-cumulativo, e que estas não se confundem. As glosas aplicadas pela fiscalização incidiram sobre os valores das

*devoluções de venda constantes no **Dacon**, ou seja, relativas a receitas tributadas pelo regime **não-cumulativo**.*

Dos valores extraídos do Quadro 16, anexo ao RAF, pode-se extrair o seguinte resumo:

1	Devoluções de venda contabilizadas (ref a receitas cumulativas e não-cumulativas)	15.326.680,12
2	Devoluções de venda no Dacon (rec não-cumulativas) *	9.425.748,19
3	Notas fiscais apresentadas pela contribuinte (item 310 do RAF)	6.194.096,79
4	Notas fiscais ref a receitas cumulativas (item 312 do RAF)	2.994.875,73
5	Notas fiscais ref a receitas não-cumulativas (3-4)	3.199.221,06
6	Devoluções de venda do Dacon não comprovadas por NF (2-5)	6.226.527,13

**desconsiderando os valores das contas Standard Cubatão e Standard Colombo*

Ora, ao intimar a contribuinte a apresentar as notas fiscais de devolução de vendas que geraram créditos do PIS e da Cofins, a fiscalização visava apenas comprovar a legitimidade dos créditos lançados no Dacon (regime não-cumulativo), no valor de R\$ 9.425.748,19 (desconsiderando-se os valores ref. às contas Standard Cubatão e Standard Colombo, que serão analisados em item próprio). Entre as notas apresentadas, a interessada incluiu as das empresas Fiat Automóveis Ltda. e Segmenta Farmacêutica Ltda., entre outras, que se referem a receitas tributadas pelo regime cumulativo. No entanto, ao afirmar que não se creditou das contribuições relativas às notas de devolução dessas empresas, cujos valores apenas foram descontados da base de cálculo das contribuições apuradas pelo regime cumulativo, a própria contribuinte desqualifica a informação prestada na planilha apresentada ao fisco para comprovar os seus créditos da não-cumulatividade. De fato, não poderiam as notas fiscais de devolução constantes da planilha apresentada servir de comprovação do valor do crédito descontado na apuração não-cumulativa efetuada no Dacon, se a própria contribuinte afirma que serviram apenas para reduzir a base de cálculo das contribuições devidas pela apuração cumulativa. Em outras palavras, não poderiam as mesmas notas fiscais de devolução gerar créditos na apuração não-cumulativa e, ao mesmo tempo, reduzir a base de cálculo na apuração cumulativa. Sendo assim, essas notas devem ser desconsideradas, para efeito de comprovação dos créditos informados no Dacon, utilizados para reduzir as contribuições apuradas pelo regime não-cumulativo.

Neste sentido, as alegações apresentadas pela contribuinte neste item, de que os valores das notas fiscais de devolução emitidas em nome das empresas Fiat Automóveis Ltda. e Segmenta Farmacêutica Ltda. foram deduzidos da base de cálculo da contribuição apurada pelo regime cumulativo, em nada prejudicam as glosas aplicadas pelo fisco, as quais se deram em função da falta de comprovação dos créditos informados no Dacon a título de devolução de vendas, na apuração não-cumulativa das contribuições.

Disso se conclui que, ainda que se pudesse convalidar o procedimento alegado pela contribuinte (creditamento, a título de devolução de vendas, para correção de erros em notas fiscais), deveriam ser mantidas as glosas aplicadas pelo fisco, no valor total de R\$ 6.226.527,13 (conforme quadro acima), correspondente às devoluções não comprovadas por notas fiscais e às notas fiscais relativas a vendas tributadas pelo regime cumulativo, incluindo-se as emitidas em nome das empresas Fiat Automóveis Ltda. e Segmenta Farmacêutica Ltda.”

Nego, portanto, provimento ao Recurso Voluntário.

3.3.D. DEVOLUÇÕES DE VENDA - NOTAS FISCAIS QUE FORAM RECEBIDAS PELOS DESTINATÁRIOS/CLIENTES.

O parágrafo 325 do Relato Fiscal, aduz a d. Autoridade Fiscal que as notas fiscais de faturamento abaixo descritas e - que se encontram documentadas às fls. 2538, 2532, 2544, 2540, 2712, 2707, 2817, 2813, 2845, 2841, 2914, 2922, 2916, 2932, 2828, 2945, 2941, 2773 e 2768 dos autos - foram efetivamente recebidas pelo destinatário respectivo e que, por esta razão, não poderiam ter sido objeto de procedimento de devolução:

Nº Nota Fiscal	Nome	Valor	Nº de Folhas
163402	SAMBERCAMPIND. METAL E PLASTICO S/A.	R\$ 13.812,38	2538 e 2532
163219	BORLEM S/A EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS	R\$ 57.046,53	2544 e 2540
11512	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA	R\$ 25.399,93	2712 e 2707
19380	TRW AUTOMOTIVE LTDA	R\$ 23.107,45	2817 e 2813
26897	BMZ COUROS LTDA	R\$ 24.423,48	2845 e 2841
38	ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A	R\$ 13.752,24	2914 e 2909
115	ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A	R\$ 12.587,00	2922 e 2916
197	J. MACEDO S/A	R\$ 39.747,05	2932 e 2928
916	NOVARTIS BIOCENCIAS S/A	R\$ 32.087,04	2945 e 2941
18039	TAVARES DE MELO AÇUCAR E ALCOOL S/A – LCD BIOENERGIA S/A	R\$ 29.820,70	2773 e 2768

Alega a Recorrente que o recebimento firmado na nota fiscal não significa necessariamente que tenha sido paga, explicando que muitas vezes somente após o seu recebimento na recepção da empresa destinatária, a nota fiscal é remetida ao setor competente para conferência e efetivo pagamento, onde são identificados eventuais erros, com a sua consequente devolução, sem que tenha sido sequer escriturada pela empresa destinatária, de forma que, sem a sua escrituração, a nota fiscal não produz seus efeitos regulares.

Também nesse ponto, não merece reparo o acórdão da DRJ, que foi preciso em sua análise, e, como o Recurso Voluntário apresentado apenas repisa as alegações já trazidas quando da impugnação, sem rebater os fundamentos de decisão da DRJ, transcrevo os seguintes trechos do acórdão que adoto como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 114, §12, do Regimento Interno do CARF.

:

“Conforme já debatido no item "3.a" deste voto, não é possível convalidar créditos apurados a título de devolução de vendas, quando na realidade tal operação nunca ocorreu.

Ademais, exceção feita às notas fiscais da empresa BMZ Couros Ltda., os documentos apresentados para comprovar as alegadas substituições (páginas 1.088 a 1.182 do arquivo à fl. 4.694) foram meros espelhos de notas fiscais, de forma que a interessada não logrou comprovar a ocorrência e a natureza das operações.

Neste ponto, cumpre esclarecer que os documentos intitulados de “espelho de nota fiscal” não são suficientes para comprovar o que a contribuinte pretende. Tais documentos, assim como quaisquer outros registros e declarações elaboradas e apresentadas pela contribuinte ao Fisco, para o fim de comprovar direito de crédito que alegue, devem estar calcados em documentos fiscais, ou seja, nas notas fiscais representativas das operações registradas.

Com efeito, a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo.

Assim, ao não juntar à sua impugnação as notas fiscais das operações alegadas, a contribuinte não levou a efeito o ônus de comprovar que efetivamente substituiu o documento invalidado pela nota fiscal de devolução, uma vez que documentos e informações produzidas por ela própria durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca as operações alegadas, que ensejariam o cancelamento das glosas efetuadas pelo fisco.

Além disso, embora afirme que a nota fiscal continha erros, a contribuinte não justifica a demora para emitir a nota de devolução, apenas alegando que a legislação não lhe impõe limite de tempo para tal.

É de se observar que a fiscalização, ao final da diligência realizada, não foi conclusiva, no sentido de afirmar, com segurança, que as notas apresentadas pela contribuinte se refiram a uma única operação, com um único recebimento da receita correspondente, apontando diversos motivos para tal, no item 156 da sua informação fiscal.

Por tudo isso, conclui-se que, em relação às devoluções de vendas constantes em notas fiscais recebidas pelos destinatários, de que trata este item, deve ser ratificado o lançamento efetuado pelo fisco.”

Nego, assim, provimento às alegações.

3.3.E. DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA RECORRENTE À ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A E DAS NOTAS FISCAIS DE FATURAMENTO SUPOSTAMENTE QUITADAS QUE FORAM OBJETO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Com relação a esse tópico entendo, de igual forma, que não assiste razão a Recorrente, que novamente não trouxe elemento novo em seu Recurso Voluntário.

Assim, por concordar com os termos do acórdão recorrido, acolho-os como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 114, §12, do Regimento Interno do CARF:

“A fiscalização acusa que, entre as notas de devolução apresentadas para comprovar os créditos apropriados, encontra-se as da Engepack Embalagens São Paulo S/A, emitida vários meses após o faturamento.

A contribuinte admite a sua falta de controle, neste caso, mas argumenta que não há vedação a esse fato, uma vez que inexistente norma que estabeleça prazo máximo para emissão desse documento fiscal.

Ora, inicialmente, é de se registrar que, além da questão já debatida no item "3.a" deste voto, pesa sobre as notas fiscais emitidas em nome da Engepack Embalagens São Paulo S/A a mesma falta de comprovação apontada no item anterior, uma vez que a interessada apresentou tão somente os espelhos das notas fiscais que alega terem substituído as notas emitidas inicialmente.

Além disso, a contribuinte não logrou comprovar que as notas fiscais apresentadas se referem à mesma receita das notas emitidas meses antes e que esta tenha sido devidamente tributada à época de sua emissão.

Devem, portanto, ser ratificadas as glosas dos créditos relativos a essas notas fiscais.

(...)

Ainda entre as notas fiscais apresentadas pela contribuinte para comprovar os créditos de devolução de vendas utilizados no Dacon, a fiscalização aponta o fato de haver notas de devolução que se referiam, segundo os registros contábeis da empresa, a notas de faturamento que foram pagas.

Sobre isso, a impugnante alega ter havido erro no registro do pagamento, que foi vinculado à nota original, quando deveria ter sido vinculado à nota substitutiva.

No caso aqui tratado, a situação é a mesma daquela já abordada nos itens anteriores, especialmente no item "3.a", em que a contribuinte utilizou-se de créditos calculados sobre devoluções que de fato não ocorreram.

Afora esta questão, é de se notar que, em relação à operação da empresa Kraft Foods Brasil S.A., a defesa se restringe à questão da emissão da nota fiscal de devolução para anular os efeitos de uma nota fiscal de faturamento emitida em duplicidade. No entanto, a fiscalização observa que a receita auferida em tal operação teria sido tributada pelo regime cumulativo, fato que a impugnante não contesta. Ocorre que, conforme já longamente abordado no item 3.c deste voto, não é possível validar créditos calculados sobre o valor da nota de devolução relativa a receitas que foram tributadas pelo regime cumulativo.

Assim, ratifica-se o entendimento de que deve ser mantida a glosa efetuada pelo fisco, em relação à referida nota fiscal de devolução de que trata este item.”

3.3.F. DOS FATURAMENTOS SUPOSTAMENTE NÃO CONTABILIZADOS E DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA (DEVOLUÇÕES) NÃO CONTABILIZADAS NA CONTA "DEVOLUÇÕES DE VENDAS".

Também com relação a esse ponto, a Recorrente não rebate o acórdão da DRJ, mas tão somente reproduz suas argumentações de impugnação, pelo que adoto também as razões do acórdão recorrido para decidir:

“À parte a questão relacionada à utilização de créditos calculados indevidamente sobre devoluções, a fiscalização justificou a glosa dos créditos das notas fiscais de devolução relativas às notas fiscais nºs 916 e 938, emitidas em nome da empresa Novartis Biociência S/A, e nº 926, em nome da empresa Clariant S/A, pelo fato de que as respectivas receitas não teriam sido tributadas.

Sobre a falta de registro na Escrituração Contábil Digital - ECD das notas fiscais de faturamento nºs 916, 938 e 926, conforme apontado pelo fisco, a defendente alega que as respectivas receitas foram, sim, oferecidas à tributação, através da emissão de cupom fiscal.

Inicialmente, registre-se que a contribuinte não apresenta nenhum elemento de prova, no sentido de comprovar a sua alegação de que as referidas receitas teriam sido levadas à tributação do PIS e da Cofins, através do registro de cupons fiscais.

Como bem observou a autoridade fiscal na informação prestada por ocasião da realização da diligência, aquele que pleiteia um direito tem o dever de prová-lo, de forma que, sendo os créditos da não-cumulatividade um benefício que irá diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre à interessada em usufruir tal benefício o ônus de provar que possui tal direito.

A fiscalização, por sua vez, não se limita à falta de registros das notas fiscais, para fundamentar o seu lançamento. Segundo o relatório fiscal, as referidas receitas não

constam nas planilhas fornecidas ao fisco pela própria contribuinte, em que detalha as suas receitas que foram tributadas pelos regimes cumulativo e não-cumulativo.

De fato, verifica-se que, no termo de intimação fiscal nº 6 (fl. 499), a fiscalização intima a interessada a apresentar planilha com as receitas mensais submetidas à tributação do PIS e da Cofins no regime cumulativo, contendo o CNPJ do estabelecimento prestador do serviço, a fonte pagadora e o valor tributado no mês. Em sua resposta encaminhada ao fisco, a contribuinte apresenta, entre outros documentos, a planilha constante às fls. 526 a 559, onde não se verifica nenhuma informação relacionada à referida empresa.

Situação análoga ocorre em relação às receitas tributadas pelo regime não-cumulativo, cuja solicitação pelo fisco se deu através no termo de intimação fiscal nº 8 (fl. 2.382), a qual foi atendida pela intimada com a apresentação da planilha constante às fls. 2.388 a 2.446, onde também não constam as referidas receitas.

Sendo assim, a falta de apresentação de provas pela defendente, robustecida pelos elementos mencionados pela autoridade fiscal, os quais foram acostados aos autos a partir das diversas intimações feitas à contribuinte, respaldam a tese da fiscalização de falta de tributação das receitas relativas às notas fiscais de faturamento nºs 916, 938 e 926, que a levou à glosa dos créditos relativos às notas de devolução correspondentes.

De outro giro, a contribuinte afirma em sua impugnação que "as notas fiscais de faturamento somente foram utilizadas pela Defendente para possibilitar a cobrança do valor das refeições que foram por ela fornecidas aos seus clientes", e complementa, mais adiante, que "se os cupons fiscais foram registrados na contabilidade da empresa Defendente e os faturamentos respectivos levados à tributação, não há que se falar que estas operações não foram contabilizadas pela empresa e que não compuseram a base de cálculo do PIS e da Cofins, para fins de tributação".

Em outras palavras, a própria contribuinte admite que, no caso em comento, a tributação teria se dado uma única vez, em relação aos valores dos cupons fiscais, que afirma terem sido registrados em sua contabilidade. Ora, neste caso, se a fiscalização admitisse a utilização dos créditos relativos às notas fiscais de devolução emitidas pela contribuinte, estaria permitindo que a contribuinte "anulasse" os efeitos da tributação devida sobre a operação.

É de se lembrar que toda a defesa apresentada pela contribuinte até o momento, no sentido de justificar a emissão de notas fiscais de devolução para as notas de faturamento emitidas anteriormente, se baseia na premissa de que tal procedimento fora adotado como um recurso para que não se tributasse em duplicidade uma mesma operação, já que, para cada nota de devolução emitida, a

contribuinte alega ter emitido uma outra nota de faturamento, substitutiva da primeira.

Vê-se, portanto, que, no caso das notas de devolução de que trata este item, ainda que se admita que a contribuinte tenha efetivamente tributado as receitas registradas por meio de cupons fiscais, não há que se falar em aproveitamento de créditos, pois, neste caso, sequer haveria a possibilidade de contabilização das contribuições do PIS e da Cofins em dois momentos distintos, conforme defende a interessada, nos casos em que alega ter emitido duas notas fiscais relativas à mesma operação.

(...)

Sobre a acusação do fisco de que a contribuinte teria deixado de contabilizar as notas fiscais de devolução de vendas nºs 0024099 e 0020535, esta se defende, alegando que a falta de escrituração apontada nenhum prejuízo traz ao fisco federal, mas tão somente a ela própria, a contribuinte, que ficaria impedida de utilizar-se dessas notas para a tomada de créditos de PIS e Cofins no regime da não-cumulatividade.

Ocorre que, ao ser intimada, durante o procedimento fiscal, a apresentar as notas fiscais que comprovem as "Devoluções de Vendas" que geraram créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos, informados na linha 12 das fichas 06A e 16A do Dacon, referente ao ano-calendário de 2009 (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 4, às fls. 297 a 299), a contribuinte apresentou, entre outros documentos, a planilha das notas de devolução, constante no arquivo não paginável à fl. 317, onde consta, na linha 77, a informação relativa à nota fiscal nº 20.535, emitida em 21/09/2009, em nome da TRW, no valor de R\$ 23.107,45. Posteriormente, ao ser reintimada a complementar a entrega das notas fiscais faltantes na planilha anterior (item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 5, às fls. 411/412), a contribuinte apresentou uma nova planilha (fls. 420 a 432), em que consta a informação relativa à nota fiscal nº 24.099, emitida em 13/10/2009, em nome da Renault, no valor de R\$ 317.000,00 (penúltima linha da fl. 431), além de repetir as informações prestadas anteriormente, incluindo-se a relativa à nota fiscal nº 20.535.

Em resumo, a contribuinte alega, em sua impugnação, que não se creditou dos valores das contribuições devidas sobre as notas fiscais de devolução mencionadas pelo fisco, porém, na documentação apresentada à fiscalização, durante o período fiscalizatório, a contribuinte inclui as referidas notas fiscais na relação fornecida ao fisco para comprovar os créditos lançados no Dacon.

Sendo assim, no que tange às notas fiscais de devolução nºs 24.099 e 20.535, não pode ser acatada a alegação apresentada pela defendente, ratificando-se as glosas aplicadas pelo fisco."

3.4. DA OMISSÃO DE RECEITAS.

Conforme se verifica dos autos, o acórdão da DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento, afastando parte dos valores indicados no Auto de Infração como omissão de receita.

No que se refere à parte das omissões mantida pela DRJ, entendeu a d. Fiscalização e que teria havido omissão de receitas pelo fato de a Recorrente ter entregado as planilhas de fls. 300/311 com o valor de receita bruta anual correspondente a R\$ 855.903.310,59 (oitocentos e cinquenta e cinco milhões, novecentos e três mil, trezentos e dez reais e cinquenta e nove centavos), quando intimada a informar o valor total das receitas auferidas, enquanto que o valor da receita bruta escriturada em sua contabilidade correspondia a R\$ 889.318.056,14 (oitocentos e oitenta e nove milhões, trezentos e dezoito mil, cinquenta e seis reais e quatorze centavos), ocasionando numa diferença de R\$ 33.414.736,55.

Aduz a Recorrente que algumas razões levaram ao não computo de parte da receita à apuração do PIS e da COFINS, quais sejam:

- 1 – Exclusão do total de suas receitas aquelas que foram obtidas em virtude da venda das bebidas citadas no art. 58-A da Lei 10.833, de 2003, as quais estão sujeitas à tributação monofásica do PIS e da COFINS; e
- 2 – Falha na parametrização do sistema reconhecido apenas quando do recebimento do Auto de Infração.

Conforme demonstrado nos autos e bem analisado pela DRJ, apesar a Recorrente não ter trazido aos autos elementos capazes de identificar os valores que alega terem sido tributados pelo regime monofásico, a fiscalização, na diligência realizada a pedido desta autoridade julgadora, buscou apurar, com base nos arquivos magnéticos obtidos junto à interessada, os alegados valores, a partir do levantamento da venda dos produtos submetidos à incidência monofásica, excluindo-os das diferenças inicialmente encontradas.

Neste sentido, a autoridade fiscal elaborou o Quadro 14A - Receitas Brutas Mensais - Exclusão da Receita dos Produtos Monofásicos - Diferenças a Tributar", em substituição ao Quadro 14, parte integrante do RAF.

Intimada, a Recorrente não se manifestou em relação aos valores apurados na diligência, motivo pelo qual a DRJ entendeu que os valores dos créditos tributários lançados, relativos a omissão de receita devem ser alterados nos exatos termos apurados na diligência.

Cumprido ressaltar que, em suas razões, a Recorrente não traz, em Recurso Voluntário qualquer argumento ou prova no sentido de afastar a omissão de receita apurada na diligência fiscal.

Neste contexto, deve ser mantida a decisão da DRJ.

4. DO RECURSO DE OFÍCIO.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que não merece prosperar. A parte da decisão da DRJ que julgou parcialmente improcedente o lançamento tem respaldo na legislação e na jurisprudência do CARF.

Vejam os pontos objeto do Recurso de Ofício, que, por concordar integralmente com os termos do acórdão recorrido, acolho-os como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 114, §12, do Regimento Interno do CARF.

- Da Decadência do Direito de Constituir o Crédito Tributário:

“No presente caso, não se discute a existência de pagamentos em relação aos fatos geradores que foram objeto de lançamento. No entanto, os autos de infração compreendem dois tipos distintos de infração: uma, decorrente da simples glosa de créditos de insumos utilizados pela contribuinte, que implicou no lançamento de multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996; a outra, que a fiscalização considerou envolver sonegação ou fraude na apuração de tributos, e que resultou na aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, há que se distinguir entre o crédito tributário lançado com incidência de multa de ofício simples, de 75%, para o qual se aplica o art. 150, § 4º do CTN, daquele sobre o qual incidiu a multa qualificada de 150%. Para este, a decadência se dá segundo o art. 173, I do CTN.

Sobre o crédito tributário decorrente da glosa de créditos de insumos, o prazo decadencial deve ser contado de acordo com o art. 150, § 4º do CTN:

(...)

No caso concreto, devemos considerar que, tendo havido pagamento em todos os períodos lançados, o direito de se efetuar o lançamento do tributo decai cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Sendo assim, como os fatos geradores se iniciam em janeiro de 2009, em 31/01/2014 se inicia a decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN. Por conseguinte, somente o crédito tributário referente ao fato gerador de dezembro de 2009 escapou da decadência, uma vez que a ciência, como já dito, se deu em 23/12/2014.”

- Do Lançamento Incorreto da Cofins pela Alíquota Cheia (7,60%) e da Forma de Apuração do Valor do Lançamento:

“Da análise dos autos, verifica-se que os valores de PIS e de Cofins lançados no item 1 dos autos de infração, referente às receitas tributadas pelo regime cumulativo, foram extraídos da planilha denominada “Quadro 12 - Diferenças apuradas de PIS e

Cofins - Receitas Indevidamente Tributadas no Regime Cumulativo" (fl. 4.452), que acompanha o Relatório Fiscal.

Esse quadro, por sua vez, foi elaborado pela fiscalização para demonstrar as diferenças apuradas mensalmente entre os valores de PIS e Cofins devidos pelo regime não-cumulativo (alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e os devidos pelo regime cumulativo (alíquotas de 0,65% e 3,0%, respectivamente), os quais foram recolhidos pela contribuinte.

De fato, a autoridade fiscal comete um equívoco ao preencher o referido quadro, uma vez que os valores constantes na coluna relativa à Cofins correspondem ao valor integral devido da contribuição calculada pelo regime não-cumulativo, ou seja, esses valores equivalem ao percentual de 7,6% da base de cálculo apurada pelo fisco, e não à diferença de alíquotas apontada no quadro.

Desta forma, os valores mensais da Cofins que foram lançados no item 1 do auto de infração correspondem ao valor total devido da contribuição apurada pelo regime não-cumulativo (o percentual de 7,6% aplicado sobre a base de cálculo apurada pelo fisco), sem que tenham sido descontados os valores declarados e pagos pela contribuinte, correspondentes à apuração efetuada pelo regime cumulativo.

No entanto, esse não foi o único equívoco ocorrido nos cálculos do referido quadro.

Vejamos:

Diferentemente da apuração efetuada pelo regime cumulativo, a apuração pelo regime da não-cumulatividade implica na possibilidade de se descontar os créditos relativos às respectivas receitas. Sendo assim, a fiscalização procedeu ao levantamento dos créditos relativos às receitas cujo regime de tributação foi alterado de ofício. De acordo com o quadro 12 elaborado pelo fisco, a base de cálculo utilizada para a apuração das contribuições decorre da dedução desses créditos sobre os valores das respectivas receitas. Por conseguinte, ao se aplicar sobre a base de cálculo obtida os percentuais de 1,0% (para o PIS) e 4,6% (para a Cofins), relativos às diferenças de alíquotas dos regimes de apuração (1,65% - 0,65% e 7,6% - 3,0%, respectivamente), a fiscalização deu aos créditos descontados o mesmo tratamento dispensado às receitas, embora nenhuma parcela dos referidos créditos tivesse sido utilizada quando da apuração efetuada pela contribuinte no regime cumulativo.

Para que não haja tal distorção, necessário se faz que se apure o valor da contribuição devida, calculada pelo regime não-cumulativo - após o desconto dos créditos -, e, somente depois, se desconte os valores já pagos anteriormente.

Conclui-se, portanto, que cabe razão à contribuinte, no que diz respeito ao erro de cálculo apontado nas diferenças apuradas pelo fisco, relativas às receitas tributadas pelo regime cumulativo.”

- Da Indevida Desconsideração dos Créditos da Impugnante na Apuração das Contribuições Devida:

“Sobre a reclamação de que teria deixado de incluir os créditos devidos no período de maio a dezembro de 2009, a fiscalização admite, em sua informação fiscal relativa à diligência realizada, que não foi considerada, quando da constituição dos créditos tributários, a parcela dos custos/dispêndios vinculada à receita tributada pela contribuinte pelo regime cumulativo.

Neste sentido, a contribuinte foi intimada a apresentar os arquivos digitais relativos aos créditos pretendidos, de forma a permitir à fiscalização a devida análise quanto à liquidez e certeza desses créditos.

Apesar das inúmeras inconsistências encontradas nos arquivos apresentados pela contribuinte, a autoridade fiscal procedeu à análise dos créditos, adotando os mesmos critérios adotados anteriormente, no curso da ação fiscal, na análise dos créditos relativos aos custos/despesas vinculados à não-cumulatividade, conforme descrito no tópico 2 do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF).

Os valores dos custos e despesas que tiveram seus créditos admitidos pelo fisco se encontram na coluna "E - CUSTOS E DESPESAS" dos Quadros 12A e 12B, que acompanham a informação fiscal, totalizando o montante de R\$ 62.286.975,94, para o período de maio a dezembro de 2009.

O valor desses custos, no entanto, de acordo com os critérios adotados pela contribuinte, soma R\$ 112.803.799,35.

A divergência apontada decorre basicamente do conceito de insumo adotado por um e outro, o que será discutido mais adiante, em item próprio deste voto.

Assim, uma vez que as alegações constantes na impugnação apresentada em relação ao resultado da diligência reproduzem aquelas anteriormente apresentadas na impugnação do lançamento, serão devidamente apreciadas no item 2 deste voto, que irá tratar do direito aos créditos do PIS e da Cofins pelo regime não-cumulativo, à luz da legislação vigente.”

- Da Glosa dos Créditos de Terceirização de Mão de Obra (Item A.1 do RAF):

“No entanto, essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

assentado no julgamento do Resp 1.221.170/PR, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal, neste caso por opção do prestador principal.

Desta forma, não resta outra providência a esta autoridade julgadora senão determinar o cancelamento das referidas glosas, com a reconstituição dos respectivos créditos na apuração das contribuições devidas no período.”

(A.4): - Da Glosa dos Créditos de Limpeza e Higiene (Itens A.3 e B.1) e de Dedetização

“Assim como no julgamento citado, no presente caso a higiene sobressai em importância. Não há como negar que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela contribuinte na sua prestação de serviços configuram-se essenciais e imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações, se não atendidas, implicam na própria impossibilidade da prestação do serviço e em substancial perda de qualidade do alimento fornecido.

Considere-se ainda que, sendo o serviço prestado pela interessada o de fornecimento de refeições aos seus clientes, está obrigada a manter os padrões de limpeza determinados por órgãos de vigilância sanitária.”

- Da Glosa dos Créditos de Uniformes (Item B.2) e de E.P.I. - Material de Proteção/Proteção Individual (Item B.3):

“No caso presente, a fiscalização afirma, no item 271 do seu RAF, tratar-se de equipamentos obrigatórios na atividade desenvolvida, tais como aventais, luvas, tocas, botas, óculos de proteção, utilizados pelos colaboradores alocados nas unidades operacionais (restaurantes da empresa). A impugnante, por sua vez, adentra na questão da necessidade de tais equipamentos, explicando tratar-se de luvas de aço para corte de alimentos, casacos para entradas nas câmaras frias, etc.

Não resta dúvidas, portanto, de que tais gastos são passíveis de gerar créditos da contribuição para o PIS e da Cofins.”

- Das Operações "Standard Cubatão" e "Standard Colombo":

*“Neste ponto, é preciso ponderar que as alegações da contribuinte são no sentido de que os valores relativos às contas Standard Cubatão e Standard Colombo se referem a **adquisições de insumos** que foram alocadas indevidamente como devoluções de vendas. Tal suposição não se mostra incompatível com as irregularidades apontadas pelo fisco. Com efeito, a fiscalização demonstrou que não há comprovação de entrada ou saída das mercadorias dos armazéns da Standard, mas não evidencia*

que não tenham ocorrido as aquisições de insumos alegadas, que, segundo a impugnante, foi o que efetivamente gerou os créditos em questão.

*A fiscalização conclui que não há documentação hábil que possa confirmar um acordo firmado entre a contribuinte e as empresas Standard para armazenamento de mercadorias ou operação de outra natureza, e que as notas fiscais apresentadas na impugnação não preenchem os requisitos exigidos pela legislação tributária, no caso de aquisição de mercadoria para entrega diretamente no armazém geral, por conta e ordem da interessada. Reclama ainda a falta de apresentação das notas emitidas para remessa à Standard e as de retorno à Sapore, "**juntamente com as notas fiscais juntadas aos autos (emitidas pelos fornecedores)**". Tal assertiva, por outro lado, parece confirmar a aquisição de mercadorias, embora não tenha sido comprovada a sua passagem efetiva pelas empresas Standard.*

Sendo assim, ainda que se reconheça o trabalho extenso e cuidadoso do fisco no exame da documentação apresentada pela contribuinte, forçoso admitir que a autoridade fiscal não conseguiu evidenciar a ausência da situação fática que teria gerado os créditos, segundo as alegações apresentadas, qual seja, a aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços. Com efeito, em momento algum a fiscalização contesta este fato, se detendo tão somente em demonstrar a falta de evidências das operações envolvendo a Sapore e a empresa Standard.

Lado outro, a impugnante rebate os fatos apontados pelo fisco, no que diz respeito à falta de cumprimento das formalidades previstas na legislação tributária, explicando que as mercadorias adquiridas não foram transferidas para nenhum depósito ou armazém, mas foram adquiridas pelas próprias filias de Colombo e Cubatão, onde a empresa Standard apenas prestava serviço de logística e transporte, atuando como um centro de distribuição, o que não desvirtua a natureza da operação de aquisição de mercadoria devidamente comprovada pelas notas fiscais e lançamentos contábeis apresentados.

Em seu favor, demonstra que, nos meses de maio a dezembro de 2009, a soma desses valores com os valores das aquisições corretamente lançados no Dacon são compatíveis com os valores das aquisições lançadas nos meses anteriores (janeiro a abril), o que aponta para a confirmação do erro de preenchimento alegado. Reforçando a sua tese, a impugnante demonstra que, se considerados os referidos valores como aquisições de insumos, o total anual extraído do Dacon corresponde ao total das aquisições informado na DIPJ, se considerado o valor informado como "Outros Custos" (linhas 04 e 14 da ficha 04). Junte-se a isto as notas fiscais dos fornecedores, apresentadas pela contribuinte, bem como os registros contábeis, que, naturalmente, constituem testemunho em seu favor.

A fiscalização, segundo sua informação fiscal, desconsidera as notas fiscais apresentadas pela contribuinte, para efeito de validação dos créditos apropriados, por não preencherem os requisitos exigidos pela legislação, no caso de aquisição de mercadorias para entrega pelo fornecedor diretamente no armazém geral, mas não contesta que as aquisições tenham ocorrido. No item 277 da informação fiscal relativa à diligência realizada, a autoridade fiscal assim conclui:

*"277. Isto posto, não restou comprovado, cristalinamente, que as mercadorias adquiridas pela Sapore teriam sido remetidas aos armazéns da Standard Logística e Distribuição S/A, **razão pela qual os valores informados em "devoluções de vendas" nos Dacons referentes meses de maio a dezembro de 2009, não devem gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins.** (grifo original)*

Diante do exposto, forçoso concluir que as evidências apontam para a existência do crédito decorrente da aquisição de insumos, embora incorretamente informado no Dacon como "devoluções de vendas", e apesar de a fiscalização ter demonstrado não se tratar de mercadoria estocada em armazéns de terceiros. Por conseguinte, devem ser canceladas as glosas relativas a esses valores."

- Do Afastamento da Multa Qualificada:

"No caso concreto, embora a emissão de nota fiscal de devolução decorra de uma conduta intencional e consciente da impugnante, não se pode falar, a priori, que tal comportamento se caracteriza como fraude, haja vista que, embora desprovido de base legal, o procedimento que a impugnante alega ter adotado não implicaria, em princípio, na redução indevida das contribuições a pagar.

De fato, os argumentos da autuada apoiam-se no fato de que, para cada nota de devolução emitida, teria sido emitida uma nova nota fiscal substituta para a original, de forma a anular os efeitos das devoluções inexistentes.

Quando a autoridade fiscal consignou em seu RAF que a contribuinte lançou no Dacon créditos de devolução de vendas que efetivamente não ocorreram, demonstrou a impropriedade do procedimento da empresa, sem que tenha, contudo, conseguido demonstrar, diante das alegações e provas apresentadas, que tal procedimento tenha resultado de fato em prejuízos aos cofres públicos, conforme apontado.

Em que pese tenha a fiscalização correlacionado diversos fatos como a falta de apresentação das notas fiscais solicitadas, ou a inobservância das formalidades exigidas para o cancelamento de notas fiscais, é preciso reconhecer que a própria fiscalização não foi conclusiva, no que tange ao procedimento adotado pela contribuinte, conforme se depreende do item 175 de sua informação fiscal:

175. Diante do exposto, não é possível afirmar, com segurança, que cada grupo de nota apresentado (nota original, de devolução e substitutiva), se refere a uma única operação, com o único recebimento da receita correspondente.

Por tudo isso, é preciso reconhecer que a fiscalização, embora tenha apresentado muitos **indícios**, não logrou **comprovar** que a fiscalizada tenha, com o procedimento adotado, "impedido ou retardado, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador do PIS e da Cofins, ou que tenha excluído ou modificado as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Neste contexto, embora corroborando a glosa aplicada pela fiscalização, em relação aos créditos apropriados como "devolução de vendas", não é possível respaldar a aplicação da multa qualificada, por insuficiência na demonstração da fraude.

Dessarte, a multa qualificada deve ser afastada para dar lugar à aplicação da multa calculada no percentual de 75% (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I).

Por consequência, deve ser reconhecida a decadência dos créditos tributários referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2009, de que trata o item 3.a deste voto. Conforme explicitado na análise das alegações preliminares, afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), para a contagem do prazo decadencial, o que significa dizer que, no presente caso, o lançamento referente a esses períodos se encontra fulminado pela decadência."

5. DA CONCLUSÃO.

Pelo exposto, em relação ao Recurso Voluntário, voto por conhecê-lo em parcialmente, não conhecendo dos argumentos atinentes ao item "3.2.C CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS", rejeito o argumento preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a multa qualificada remanescente da decisão da DRJ e, conseqüentemente, reconhecer a decadência de parte do crédito tributário (no que se refere aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a novembro de 2009), bem como para reverter a glosa referente aos créditos referentes à rubrica "Móveis e Utensílios; Equipamentos". Quanto ao Recurso de Ofício, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**.

Em que pese a robusta motivação posta pela i. Relatora em sua decisão, durante os debates divergi do seu *decisum* em relação aos tópicos **“3.1.A. DA ANÁLISE DOS CONTRATOS FIRMADOS PELA RECORRENTE ANTES DE 31/10/2003.”** e **“3.1.C. DOS CONTRATOS ENTABULADOS COM FIAT, BIOSEV, PIRELLI, COMPANHIA CACIQUE, ELECTROLUX, AÇOMINAS, TECUMSEH, VALE DO RIO DOCE e RASIP.”**.

Antes de preconizar minhas razões, peço vênica para fazer uma breve exposição sobre os requisitos legais necessários para adoção do regime cumulativo das contribuições nos contratos entabulados a preço determinado antes de 31/10/2003.

Dada a atividade da recorrente qual seja, fornecimento de refeições, como bem colocado pela i. Relatora a receita auferida pela recorrente sujeita-se ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS excetuando-se os contratos firmados antes de 31/10/2003, estes submetidos ao regime de tributação cumulativa (alínea ‘b’ do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.637/2002).

Na esteira dos critérios elencados pela i. Relatora, são requisitos para apuração na sistemática cumulativa que o contrato de prestação de serviços seja: (i) com preço predeterminado; (ii) celebrado antes de 31/10/2003; (iii) tenha prazo superior a 1 (um) ano; e, (iv) revisado com fins de reajustar os preços em relação aos custos de produção.

De acordo com o Código Civil, nos artigos 485, 486 e 487, a determinação do preço se dá no momento da assinatura do contrato, caso contrário estar-se diante de contrato determinável cujo preço será fixado em momento posterior à celebração do negócio.

Logo, o reajuste contratual, por si só, não descaracteriza a predeterminação do preço, mesmo que venha dispor sobre reajuste para considerar o valor atualizado dos insumos e mão de obra bem como, prever indexadores econômicos (IPCA, PIB, IPP, IGPM, INPC) ou atualização monetária contratualmente prevista.

A meu ver, mantem-se à circunstância, inclusive, nas alterações realizadas por meio de aditivos uma vez que, não correspondem a novos contratos quando conservadas as obrigações assumidas nas cláusulas originalmente firmadas.

Dessa maneira, a confirmação da natureza contratual, se a preço predeterminado, ou não, deve ser apreciado caso a caso.

Quanto aos contratos firmados pela recorrente junto às empresas RASIP, Vale, Açominas, Eletrolux, Pirelli e Companhia Cacique, objetos da minha divergência, o pilar argumentativo da i. Relatora guarda relação com a celebração de novos contratos, uma vez que estariam os originais sujeitos a prazo determinado ou dada a ausência do caráter de preço predeterminado, como visto.

Partindo das premissas elencadas inicialmente, entendo que as referidas empresas demonstraram, sim, que os seus contratos de prestação de serviços foram acordados com preços pré-fixados e em data anterior a 31/10/2003. Além disso, que os ajustes feitos após a mencionada data (aditivos) têm o condão de sopesar os custos dos insumos e da mão de obra como, ainda, adequar o fornecimento das refeições ao consumo de carne bovina, suína ou frango, dentre outras obrigações impostas pela legislação em programas de alimentação e nutrição do trabalhador.

Trago como exemplos os aditivos nºs 10, 17, 19 e 20 ao contrato assinado em 27/06/1998 entre a empresa Cacique e Gran Sapore, respectivamente:

CLÁUSULA 3ª: Visando manter o equilíbrio econômico-financeiro da presente relação jurídica e uma melhor dinâmica contratual, as partes, de comum acordo, resolvem alterar o item 6.1.1. do instrumento contratual original para os seguintes termos:

"6.1.1. O preço das refeições devidos em função deste contrato será reajustado obedecendo-se a seguinte sistemática:

- 60% (sessenta por cento) do preço, anualmente, pela variação acumulada do IGP-M dos últimos doze meses;
- 40% (quarenta por cento) do preço pela variação da folha de pagamento da CONTRATADA nas dependências da CONTRATANTE em ocasiões em que convenções, acordos ou dissídios coletivos ou regulamentos governamentais concederem reajuste normativo ou discricionariamente por consenso entre a CONTRATADA e a CONTRATANTE."

Cláusula 4ª: Considerando a variação acumulada do IGP-M dos últimos doze meses, resolvem ainda as partes alterar a cláusula 6.1 do referido instrumento contratual, reajustando os valores das refeições, os quais passarão a vigorar a partir da data de celebração do presente aditivo:

"6.1. Preços unitários, por tipo de preparação:

Quantidades mensais	Preço anterior	Reajuste	Novo preço
Acima de 25.000	R\$ 3,53	6,77%	R\$ 3,77
De 23.000 a 24.999	R\$ 3,63	6,77%	R\$ 3,88
De 21.000 a 22.999	R\$ 3,80	6,77%	R\$ 4,06
De 19.000 a 20.999	R\$ 3,97	6,77%	R\$ 4,24
De 17.000 a 18.999	R\$ 4,18	6,77%	R\$ 4,46

Cláusula Primeira:

Altera a cláusula Segunda, incluindo alimento e modificando a quantidade a ser fornecida nas refeições pela **CONTRATADA à CONTRATANTE**, passando a vigor com a seguinte redação:

1.1. A **CONTRATADA** se obriga a incluir no cardápio das refeições e a fornecer:

- a) mais um tipo de salada, passando de três tipos para quatro, sendo que será fixo e obrigatório o fornecimento diário de alface e tomate;
- b) o aumento per capita de carne, passando de 170 (cento e setenta) gramas para 200 (duzentos) gramas, ou seja, duas porções de 100 (cem) gramas cada, seguindo a incidência abaixo relacionada:

TIPO	GRAMAGEM	QUANTIDADE
Coxa e Sobre coxa	200	8
Filé de frango	100	10
Moela	100	1
Nuggets	100	1
Peixes	100	3
Bife	100	10

CLÁUSULA 3ª – Em vista das disposições da Cláusula Sexta, Item 6.1.2 do Contrato de Prestação de Serviços de Alimentação, conforme redação dada pelo Aditivo nº 15, resolvem as partes alterar o valor mensal pago pela **CACIQUE à CONTRATADA** pelos serviços de garçom, nos termos consignados abaixo:

"CLÁUSULA SEXTA – VALORES E REAJUSTES

...

6.1.2. Pelos serviços discriminados na Cláusula Primeira, caput, letra "b", a **CACIQUE** pagará à **CONTRATADA** o valor mensal de **R\$ 2.864,81** (dois mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e oitenta e um centavos), o qual será reajustado, anualmente e no mês de Abril, com base no dissídio coletivo da categoria profissional dos garçons."

Parágrafo Único – O novo valor mensal da prestação de serviços referente ao Item 6.1.2 da Cláusula Sexta do Contrato de Prestação de Serviços de Alimentação, tal como consignado nesta Cláusula, terá aplicação retroativa ao dia 1º.04.2009, tendo em vista o dissídio coletivo da categoria profissional dos garçons.

CLÁUSULA 4ª – Todas as demais Cláusulas, sejam aquelas integrantes do Contrato Original e/ou Constantes nos Aditivos assinados posteriormente, permanecem inalteradas e em vigor.

CLÁUSULA 3ª – Em vista do término do período de desconto a que se refere o ADITIVO nº 18, o qual estipulou a redução no valor dos serviços/refeições prestados/fornecidos diariamente pela **CONTRATADA à CACIQUE** em 2% (dois por cento) até o dia 30.11.2009, resolvem as partes alterar a redação da Cláusula Sexta, item 6.1, passando esta a vigor com a seguinte redação:

"6.1. Preços unitários, por tipo de preparação:

Serviços	Valor a partir de 1º.12.2009
<i>Acima de 25.000</i>	<i>R\$ 5,16</i>
<i>De 23.000 a 24.999</i>	<i>R\$ 5,29</i>
<i>De 21.000 a 22.999</i>	<i>R\$ 5,56</i>
<i>De 19.000 a 20.999</i>	<i>R\$ 5,80</i>
<i>De 17.000 a 18.999</i>	<i>R\$ 6,09</i>
<i>Terceiros</i>	<i>R\$ 6,82</i>
<i>Refeição Especial</i>	<i>R\$ 14,60</i>
<i>Melhorado</i>	<i>R\$ 6,30</i>
<i>Desjejum</i>	<i>R\$ 1,43</i>

Inobstante, os índices dos reajustes de preço não foram analisados e/ou constados pela fiscalização, ou seja, não se discutiu que o ajuste realizado em função do custo de produção foi estabelecido em patamar superior àquele correspondente à variação de índice que reflita à média ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente e, por essa razão, cuidavam de novos preços.

Logo, não é possível desqualificar os aditivos levando-se em consideração os índices que, repito, sequer foram objeto de apuração pela fiscalização.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário em maior extensão para excluir dos lançamentos os contratos firmados pela recorrente com as empresas RASIP, Vale, Açominas, Eletrolux, Pirelli e Companhia Cacique.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa