



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.904859/2016-51
ACÓRDÃO	3102-003.578 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIGOR ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica. Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003. O mesmo se aplica à contratação de serviços de gerenciamento na aquisição de energia na condição de consumidor livre. Considera-se gasto com energia elétrica todo esforço do contribuinte em usufruir do serviço, afastadas as taxas de iluminação pública, juros e multas, por terem natureza diversa.

CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES DE MICROEMPRESÁRIO INDIVIDUAL.

O Microempreendedor individual, para efeitos tributários é tratado como pessoa jurídica com sistema de tributação simplificada mensal que cobre as

obrigações tributárias referentes ao PIS/COFINS e outros tributos, de forma que aquisições de bens e serviços fornecidos por MEI, geram direito ao crédito.

CONCEITO DE INSUMO. MOMENTO PRODUTIVO. O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas. Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. CRÉDITO. A determinação do crédito se dará sobre as aquisições no mês e os custos e despesas ou encargos incorridos no mês. A adoção do regime de competência na apuração da contribuição e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial a DCTF e a EFD-Contribuições.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuinte, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar as seguintes glosas: a) Produtos ou serviços fornecidos por Microempresas Individuais (MEI); e b) Gastos com energia

elétrica relativos a TUSD, TUST, encargos, perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas de créditos extemporâneos da incorporadora. Vencidos (as) os (as) conselheiros (as) Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antonio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento em maior extensão para reverter as glosas dos créditos extemporâneos na parte dos créditos próprios da empresa recorrente (incorporadora), conforme distinguishing. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.577, de 16 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.904862/2016-74, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente/procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara/acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

Nulidade do Despacho Decisório decorrente de precariedade do Lançamento – afronta ao art. 142, do CTN.

Glosa indevida de créditos em razão de divergência entre nota fiscal/EFD/PER – deve prevalecer o valor correto da operação consignado em nota fiscal.

Nulidade da Decisão de Primeira Instância por falta de apreciação de alegações da Manifestação de Inconformidade – erro no preenchimento de planilhas pela Recorrente na auditoria.

Impossibilidade de glosas decorrentes de erros de NCM, código CFOP, CST ou CNAE do tomador;

Nulidade - Inovação Jurídica da Decisão de Primeira Instância – fundamentação de glosa.

Improcedência das glosas decorrentes de documentos fiscais emitidos por empresas incorporadas – S/A Fábrica e Laticínios MB Ltda.

Improcedência da glosa de créditos extemporâneos – ausência de retificação de obrigações acessórias.

Improcedência de glosas decorrentes do conceito de insumos aplicados à atividade produtiva de empresa.

Improcedência das glosas de créditos sobre descontos – alega que as diferenças apuradas decorreram de valores pagos a título de IPI, fretes e de despesas de Importação.

Improcedência de glosa de créditos de insumos após a conclusão do processo produtivo.

Improcedência de glosas referentes a despesas com fretes nas operações de vendas
chaves de acesso a NF inválidas,

créditos extemporâneos,

Conhecimentos de Transporte cancelados,

documentos emitidos por incorporadas,

mesmo documento fiscal para créditos diferentes,

não seria a tomadora do frete,

frete entre estabelecimentos,

ausência de CT-e intermunicipais,

contabilização incorreta,

créditos superiores ao informado em CT-e,

CFPO estranho a operação de venda,

sem informação de armazenagem frete para a mercadoria,

aplicação errada de alíquotas do crédito presumido,
NF-e sem relação com a Recorrente,
crédito de aluguel de prédios para armazenagem com CNAE impróprio e com erro de contabilização,
Cross Docking não seria insumo (frete de produtos acabados),
REDEX não seria insumo.
Improcedência de glosas em outras operações:
Falta de apresentação de informações à auditoria,
CNPJ do fornecedor inválido,
Serviço Prestado por pessoa física,
CNAE do tomador seria de atacadista ou varejista,
Atividade preponderante do prestador de serviços incompatível com o insumo.
Improcedência da glosa de Créditos de Bens Adquiridos para Revenda:
NF-e com chave de identificação inválida, cancelada ou discordante das informações prestadas à auditoria,
NF-e emitidas por empresas incorporadas,
Destinatário da NF-e sendo empresa incorporada,
Nota Fiscal em meio físico da PEPSICO, que já era submetida a emissão de NF-e,
Créditos extemporâneos,
Ausência de comprovação de revenda e revenda de empresa incorporada,
Creditamento de bens de alíquota zero,
Valor do crédito superior ao informado em NF-e.
Improcedência de glosa de créditos relativos à Energia Elétrica:
deficiência probatória,
créditos de empresas incorporadas,
parcela de energia não tributada,
inserção indevida de TUSD, TUST e outros encargos,
Improcedência de glosa de créditos referentes a bens do ativo imobilizado.
Aquisição em nome de empresa incorporada,
Crédito extemporâneo,

Créditos lançados antes da entrega do bem,
Bens que não seriam máquinas ou equipamentos,
Máquinas e equipamentos adquiridos por estabelecimento destinatário com CNAE diferente de industrial,
Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.
Ausência de Impugnação específica
Improcedência de glosas de créditos de devolução de mercadorias,
Improcedência de glosas de créditos de aluguéis de máquinas e equipamentos.
Improcedência de glosas de créditos de serviços utilizados como insumos,
Solicita Diligência.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, para:

declarar nula a r. decisão recorrida; ou, então,

reformular a decisão recorrida, reconhecendo-se integralmente o direito creditório pleiteado e, consequentemente, homologar as declarações de compensação vinculadas.

De forma alternativa, com base no art. 38 da Lei nº 9.784/99 e artigo 16 do Decreto 70.235/72, sejam os autos baixados em diligência, caso se entenda necessário qualquer esclarecimento, mais especificamente a verificação da regularidade dos valores incluídos na base de cálculo das contribuições ora discutidas.

Este é o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade – Despacho Decisório

A Recorrente alega nulidade do Despacho Decisório por afronta ao art. 142, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, em razão de ter analisado o conceito de insumos apenas pelo cruzamento das informações de documentos fiscais, EFD e contabilidade da Recorrente, deixando de lado uma análise mais profunda da atividade empresarial envolvida.

O art. 142, do CTN, está assim redigido:

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.

Vemos que o referido artigo trata do lançamento tributário como atividade privativa e vincula necessária à constituição do crédito tributário.

Ainda que auditoria da análise de créditos pretendidos pelo contribuinte para ressarcimento/compensação possa resultar em crédito tributário a pagar, a não homologação de PER/DCOMP consignada em despacho decisório não se refere ao lançamento de crédito tributário, mas ao simples indeferimento de pedido de ressarcimento/compensação, de forma que é inaplicável o art. 142 do CTN. Ademais, o Despacho Decisório não se presta à constituição de crédito tributário.

De fato, a análise da qualificação de um determinado gasto no conceito de insumos depende fortemente da análise do processo produtivo do contribuinte para determinar a aplicabilidade dos testes de essencialidade e relevância, no entanto, as glosas apresentadas em Despacho Decisório não foram motivadas por estas considerações, mas sim por diversos erros identificados no processo de auditoria que envolvem dados de documentos fiscais, inconsistências da EFD e contabilidade.

Há apenas dois casos, que são citados pela própria Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, que reproduzo abaixo:

*11ª Tomada indevida de créditos sobre consumos de gás, que foi glosada quando a CNAE do estabelecimento destinatário do gás era 4631100 – comércio atacadista de leite e laticínios; **não se tratava, portanto, de fornecimento de insumo para unidade produtiva**, o que se confirmou com o fato de que, de acordo com as informações prestadas pela empresa nas colunas Q e AJ, **vários desses fornecimentos se referirem a “gastos com automóveis” e “gastos refeitório”;***

12ª A NCM do produto sobre o qual tomou crédito não consta na lista de insumos que, de acordo com a empresa, integram seu processo produtivo. No arquivo não paginável juntado na fl. 750 do processo referencial nº 10880.904864/2016-63, a empresa fez constar a planilha Insumos utilizados na produção, com os códigos NCM de todos os insumos do seu processo produtivo, que são os listados abaixo. Materiais consumidos pela empresa que não constam da relação que ela própria elaborou, não podem ser considerados insumos, à luz da informação prestada pela própria empresa;

Ora, os dados enviados pela própria empresa posicionam estes gastos ou como gastos administrativos (Motivo 11º), ou produziu ela própria uma lista dos insumos utilizados na sua atividade produtiva, e as glosas

referiram-se a NCM que não constavam da referida lista, de forma que considero as alegações da Recorrentes equivocadas.

Também não há a indicação de quais itens glosados seriam de fato insumos e assim não foram considerados pela Autoridade Tributária.

Reproduzo artigos relevantes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

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 1993)

Na ausência de citação expressa dos itens que deveriam ser considerados como insumos e não o foram no Despacho Decisório, e nem houve indicação dos testes de essencialidade ou relevância, no Recurso Voluntário, entendo pela aplicação do art. 17, do Decreto nº 70.235/1972, e no mais não vejo nenhum dos requisitos de nulidade previstos no art. 59, deste mesmo Decreto.

De forma que afasto a preliminar de nulidade por este motivo.

Preliminar de Nulidade – Decisão de Primeira Instância

Alega que a Autoridade Julgadora não apreciou suas alegações sobre erros de preenchimento de planilhas apresentadas pela própria Recorrente no procedimento de auditoria, mas não aponta quais seriam estes erros, e nem quais seriam os valores corretos, com provas documentais que demonstrassem suas alegações.

Sendo assim, poder-se-ia novamente aplicar o art. 17, do Decreto nº 70.235/1972.

De qualquer forma, considero que a mera alegação desacompanhada de provas adequadas a comprovar esta alegação não pode prosperar. Ademais, já é pacífico neste Conselho de que o julgador de Primeira Instância não é obrigado a refutar uma por uma as alegações propostas

pelas partes, como podemos citar do Acórdão nº 9303-004.331, que reproduz trecho a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 04/04/2002 a 16/12/2004

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INEXISTÊNCIA.

O julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações propostas pela parte; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes da lide, e seguir uma ordem lógica de fundamentação que possibilite aferir as razões pelas quais decidiu o contencioso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 04/04/2002 a 16/12/2004

SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES ENTRE O PARADIGMA E O ACÓRDÃO RECORRIDO. DIVERGÊNCIA INEXISTENTE.

Não se conhece do recurso especial quando as situações fáticas do paradigma apontado e do acórdão recorrido são completamente diferentes, não dando a menor chance para o cotejo de divergência na aplicação da lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente em relação ao cerceamento do direito de defesa e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(...)

DO DIREITO DE DEFESA

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, em virtude de a decisão de primeiro grau não se manifestar sobre todos os argumentos esgrimidos na impugnação, convém notar que o julgado trazido como paradigma, de maio de 2007, restou anacrônico ante a solidificação da jurisprudência administrativa e judicial no sentido oposto ao defendido pela recorrente. O julgador não está obrigado a refutar todas as teses aventadas pelas partes, desde que a fundamentação exposta possibilite aferir as razões pelas quais deu-se ou negou-se provimento à pretensão apresentada.

A esse passo, vale trazer a letra do acórdão recorrido, mais uma vez:

(...) Com respeito à não abordagem, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, da totalidade dos argumentos trazidos pela então impugnante, releva dizer que o julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações e fundamentos propostos pelas partes; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes do contencioso, e seguir uma ordem lógica, que inicia com os pressupostos de constituição e validade do processo, seguindo-se as condições da ação ou de recorribilidade, questões preliminares e as de mérito.

Nesse diapasão, a jurisprudência hodierna predominante deste Tribunal entende que os recorrentes não podem esperar, tampouco exigir que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, nos estritos termos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim é que importa ao julgamento escorreito haver fundamentação suficiente para lastreá-lo, e não a abordagem repetitiva e non sense do porquê de o julgador não albergar cada tese do contribuinte.

Em termos de jurisprudência judicial, esse entendimento encontra guarida em precedentes do e. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...)

1. Não há violação processual quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.

(...)REsp 874793/CE; Rel. Ministro CASTRO MEIRA; SEGUNDA TURMA; Sessão em 28/11/2006. Grifouse.

TRIBUTÁRIO — PROCESSUAL CIVIL — VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC — NÃOCORRÊNCIA. (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, nº STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Resp 876271/SP; Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS; SEGUNDA TURMA; Sessão em 13/02/2007. Grifouse.

Com isso, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida.(...)

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais a matéria também é pacífica, como se pode notar do aresto inter plures:

(...) NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão. No presente caso, constatase que o relator do acórdão recorrido apresentou devidamente os motivos e fundamentos pelos quais direcionou sua decisão.

Acórdão 9303003.824 de 27/04/2016; Rel. TATIANA MIDORI MIGIYAMA

Na esteira disso tudo, conheço parcialmente do recurso e NEGO PROVIMENTO, na parte ora admitida.

(Acórdão nº 9303-004.331, Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 04/10/2016)

Tendo em vista todo o exposto, entendo que a Decisão de Primeira Instância enfrentou todas as questões importantes da lide, e fundamentou sua decisão de forma que considero claras as suas razões para a decisão, especialmente diante da falta de indicação expressa das medidas de correção para os erros de preenchimento de planilhas apresentadas pela própria Recorrente.

Também afasto esta preliminar de nulidade.

Alega, em seguida, que a Decisão de Primeira Instância teria introduzido uma inovação de critério jurídico no processo, nos seguintes termos do Recurso Voluntário:

Inicialmente, cumpre salientar que a r. decisão recorrida realizou a alteração do critério jurídico da glosa efetuada pela d. Fiscalização quanto aos créditos amparados em documentos fiscais emitidos pelas empresas S/A Fábrica e Laticínios M13 Ltda., incorporadas pela Recorrente, o que implica a sua manifesta nulidade.

Com efeito, no despacho decisório, a glosa relativa a este tópico ocorreu única e exclusivamente em razão da d. Fiscalização entender que as empresas S/A Fábrica e Laticínios MB Ltda. eram inexistentes, visto que, no seu entendimento, sua extinção teria ocorrido no momento de sua incorporação em 28/12/2012 e 30/08/2013, respectivamente.

Nesse sentido, ao dispor sobre o referido motivo de glosa, verifica-se que, acolhendo integralmente a argumentação posta pela ora Recorrente em sua manifestação de inconformidade quanto à impossibilidade de extinção instantânea da sociedade incorporada, a r. decisão recorrida dispôs que é cabível que, após o registro da ata de incorporação perante a Junta Comercial, seja realizado procedimento de incorporação como um período de transição.

No entanto, para manter a glosa efetuada pela d. Fiscalização, a r. decisão inaugurou todo um novo fundamento, dispondo, com base no art. 126, III, do CTN, que a S/A Fábrica e a M13 Laticínios, embora não possuíssem mais personalidade jurídica, teriam se comportado como “unidades econômicas” dissociadas da Recorrente, de modo que os

créditos apurados por elas não poderiam ser objeto dos PERs transmitidos pela Recorrente, o que jamais foi aventado pela d. Fiscalização no despacho decisório.

No Despacho Decisório encontramos a seguinte motivação:

74) *Glosaram-se tomadas de crédito da empresa relativas à aquisição de bens utilizados como insumo pelos seguintes motivos:*

1º *A chave da NF-e fornecida, fornecida pela empresa, é inválida ou inexistente na base nacional do SPED.*

2º ***Documento gerador de crédito inválido pois foi emitido por empresa inexistente, a saber, a S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor, extinta por incorporação desde 28/12/2012, ou a empresa Laticínios MB Ltda, extinta por incorporação desde 30/08/2013.***

(...)

4º *O documento gerador de crédito informado na coluna B é inválido pois tem como destinatário empresa que já se encontrava extinta no momento da emissão da nota fiscal, no caso, a S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor, extinta por incorporação desde 28/12/2012.*

Já no Acórdão Recorrido, encontramos a seguinte motivação e conclusão a respeito deste tema:

44. *Por outro lado, a reclamante reconhece que, apesar de ter incorporado a Vigor Fábrica em 28.12.2012, esta continuou operando normalmente até 2014, bem como cumprindo com as suas obrigações fiscais, até a integração definitiva de suas atividades à contribuinte, para o qual se fazia mister a solução de questões formais e burocráticas, o que demandou tempo. Assim, como essa espera não poderiam impedir o prosseguimento das atividades da incorporada pela reclamante, pois não faria sentido algum “fechar a fábrica ou deixá-la inativa” até a conclusão desse processo, o que traria prejuízos imensuráveis aos negócios, adotou a solução imediata de continuar operando com o CNPJ da empresa incorporada. Nesse sentido, esta prosseguiu transmitindo DCTFs, ECFs, EFDs, DIRFs, GFIPs, referentes aos meses fiscalizados, tanto assim que os pedidos de ressarcimento teriam por base as EFD-Contribuições transmitidas pela incorporada.*

45. *À vista destas circunstâncias, invoca o princípio da “prevalência da essência sobre a forma”, a impor que, na aplicação das leis tributárias, sejam alcançados os fatos efetivamente praticados pela contribuinte (ou seja, a “realidade fática” ou a “verdade material”), e não os que “aparentam” ter sido praticados. E, no caso concreto, não há qualquer dúvida que, apesar de documentalmente estar registrada a incorporação em dezembro de 2012, a Vigor Fábrica “somente foi efetivamente incorporada em 2014, momento em que parou finalmente de operar, quando todas as licenças e benefícios foram transferidos para a incorporadora”.*

46. *Nesse passo, conclui que os pedidos de ressarcimento foram corretamente transmitidos pela manifestante, sendo absolutamente irrelevante o fato de as EFDs terem sido transmitidas pela empresa incorporada, pois a legitimidade dos créditos decorre da documentação transmitida pela Vigor Fábrica.*

47. *Pois bem.*

48. *Por um lado, a autoridade qualifica a incorporada como inexistente, negando validade fiscal a todos os documentos em que ela figure como interessada.*

49. *De outro, a reclamante sustenta que a incorporada continuou existindo após a incorporação, operando industrialmente e relacionando-se comercialmente, escriturando as suas operações, prestando aos mais diferentes órgãos declarações, inclusive a EFD-Contribuições, com base na qual foram formulados os pedidos de ressarcimento da interessada na condição de sucessora da incorporada.*

(...)

57. A Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas – prescreve que, aprovados pela Assembléia-Geral a incorporação, considera-se extinta a incorporada, mas é preciso que a incorporadora (Vigor Alimentos S/A) promova o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação (art. 227, §3º).

58. Na espécie, os atos de incorporação foram levados ao arquivamento na Junta Comercial em 16.01.2013 (doc. 18).

59. A propósito, a Lei nº 8.934/94 – Registro Público das Empresas Mercantil – determina o arquivamento dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura dos atos de incorporação, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento. Se realizado depois desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder (art. 36).

60. Como o arquivamento dos atos de incorporação ocorreu dentro do trintídio, os efeitos da extinção se produziram a partir dos atos de incorporação, de modo que a empresa incorporada não poderia mais ser sujeito de direitos e obrigações ou celebrar atos e negócios jurídicos em nome e por conta própria.

61. Entretanto, a Vigor Fábrica prosseguiu operando normalmente até 2014, perante terceiros e entes/órgãos estatais, como reconhece a reclamante, não casando, portanto, a extinção formal com a realidade subjacente. Assim, constata-se a entrega de DCTF, ECF, DIRF, GFIPs pela incorporada no período pós-assembly, inclusive da EFD-Contribuição, com base nas quais créditos e débitos das contribuições nela registrados compuseram os “pedidos consolidados” de ressarcimento da Vigor Alimentos.

62. Em vista disso, sedimentada estava a inexistência de sua personalidade jurídica, mas não a sua capacidade tributária passiva.

63. **Em face da RFB, a incorporada somente foi extinta com a comunicação de baixa da inscrição do cadastro CNPJ, realizada mais de um ano meio depois do prescrito. Com efeito, enquanto o prazo regulamentar findara no 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência da extinção por incorporação (art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 1183, de 19 de agosto de 2011), a incorporadora apenas providenciou a baixa cadastral em 22.07.2014, após apresentar as declarações e escriturações pertinentes ao ano de 2013 e ao primeiro semestre de 2014.**

(...)

73. O art. 126, III, do CTN2 foi tradicionalmente associado às sociedades de fato ou irregulares, que funcionam à margem da legislação comercial e fiscal (unidades econômicas informais e subformais). Mas, hodiernamente, encontra fecundo âmbito de incidência na desconsideração de práticas abusivas de constituição, organização e gestão de sociedades (unidades econômicas sobreformais), por ser capaz de fomentar e promover valores e princípios tão caros ao nosso ordenamento jurídico-democrático, na feição delineada pela Constituição de 1988 (princípio da solidariedade social, da capacidade contributiva, da igualdade tributária), permitindo, com isso, alcançar a tributação de Unidades Econômicas (UEs).

74. As UEs informais ou subformais, outrora conhecidas como sociedades de fato ou irregulares, passaram a ser denominadas sociedade em comum pelo Código Civil (arts. 986 a 990), cuja característica essencial é a falta de personalidade jurídica. Nesse grupo, é que se poderia enquadrar a Vigor Fábrica no período pós-extinção, após 28.12.2012.

75. Revestindo-se a condição de UE sobreformal, enfeixando, ao contrário, personalidade jurídica, tem-se a Vigor Alimentos.

76. Como se verifica, a Vigor Fábrica se comportou, ao menos, como uma UE dissociada da Vigor Alimentos durante o processo estendido da incorporação, embora não mais existisse como pessoa jurídica.

77. Por certo, houve um momento a partir do qual os efeitos da incorporação operaram a sucessão universal dos direitos e obrigações da incorporada por parte da incorporadora, como suscita a reclamante, ao observar que os pedidos de ressarcimento se deram bem posteriormente (2016), quando findo o “processo de

incorporação". No entanto, há de se preservar a autonomia e a independência do fato jurídico tributário das contribuições, pois que realizados entre unidades econômicas de fato distintas. Vale dizer: a autonomia das operações que ensejaram crédito e débito na apuração das contribuições não cumulativas, pois há uma apuração das contribuições na Vigor Fábrica; outra, na Vigor Alimentos. Cada qual com base na respectiva EFD-Contribuições apresentada. Não se mostra, pois, aceitável simplesmente fazer uma "apuração consolidada" das contribuições em nome da incorporadora (cf. os PERs), pois que a sucessão é do saldo credor ou devedor das contribuições levantados na incorporada, não das operações, receitas, custos, despesas e encargos, sob pena de ofensa à estrutura das normas de incidência tributária das contribuições, nos aspectos pessoal, material e quantitativo.

(...)

78. Por esse motivo, os pedidos de ressarcimento em análise, que não observaram a segregação apuratória, não são passíveis de saneamento, de modo que se impõe a desconsideração de todas as operações em que a incorporada figura perante terceiro.

79. O mesmo se pode afirmar em relação à Laticínios MB Ltda, extinta por incorporação em 30.08.2013.

80. Neste ponto, está correto o reconhecimento da invalidade (rectius: ineficácia) dos documentos fiscais emitidos pelas incorporadas ou para as incorporadas após a data de incorporação, resultando na glosa de crédito sobre custos, despesas e encargos destas.

Apesar do alegado pela Recorrente ser encontrado no corpo da argumentação do voto de Primeira Instância, parece-me claro de que a argumentação do ilustre relator foi no sentido de explorar a possibilidade de se reconhecer a existência econômica da incorporada, de fato, em contraponto à sua inexistência formal, de forma a verificar se seria possível reconhecer o direito ao crédito pleiteado.

Não entendo que tenha havido mudança de critério jurídico, tendo em vista que a conclusão do voto neste voto foi de que a DRJ reconhece e acata a motivação apresentada no Despacho Decisório como válida, sem alterá-la ou afastá-la para colocar em seu lugar qualquer inovação.

De forma que entendo que não houve alteração de critério jurídico, nem inovação da Autoridade Julgadora de Primeira Instância.

Afasto também esta preliminar de nulidade.

Mérito

Antes de iniciar a análise do mérito, preciso organizar o motivo das glosas, e separar aquelas considerações de direito ou não ao crédito pelo tipo de despesas, daquelas motivadas por falta de provas ou erros documentais ou contábeis, pois muitas das glosas possuem várias motivações distintas.

Assim, encontramos diversas glosas relacionadas a aquisição de insumos, por exemplo, mas que não dizem respeito a caracterização ou não do bem ou serviço adquirido como insumos, mas diversos outros, como erros

contábeis, erros na informação prestada pelo próprio contribuinte, notas fiscais de empresas inexistentes, etc.

Ônus da Prova

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

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

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de IPI aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

A Recorrente apresenta laudo pericial (e-fl. 1.492 a 1.531), e uma extensa quantidade de outros documentos como planilhas com cálculos (e-fls 1.532 a 11.899) para demonstrar o crédito pleiteado e fundamentadas no laudo já referenciado, corrigir as informações que foram utilizadas pela Autoridade Tributária para motivar as glosas.

Neste laudo pericial encontram-se as mesmas justificativas do Recurso Voluntário, e em diversas glosas abstém-se de posicionamento porque a Recorrente não teria encaminhado a documentação comprobatória.

De qualquer forma, apesar das planilhas trazerem muitas informações documentais, inclusive fazendo referências a notas fiscais e faturas, não conseguiu reconhecer justificativas às alegações da Autoridade Tributária, apenas conclusões da perícia sem maiores explicações de como estas conclusões foram alcançadas, o documento do laudo pericial propriamente pouco ajuda neste sentido.

Entendo que os erros, identificados em relação aos fatos abaixo, apontados pela Autoridade Tributária como motivações para diversas glosas, e que são apenas abordados no Recurso Voluntário como questões de direito, sem que haja qualquer esforço para retificá-los ou negá-los com apresentação de provas, carece de uma demonstração positiva.

- i) Chaves de acesso a NF inválidas,
- ii) Conhecimentos de Transporte cancelados,
- iii) Mesmo documento fiscal para créditos diferentes,
- iv) Fretes onde a Recorrente não seria a tomadora do frete,
- v) frete entre estabelecimentos da Recorrente,
- vi) Ausência de CT-e intermunicipais,
- vii) Contabilização incorreta,
- viii) Créditos superiores ao informado em CT-e,
- ix) CFPO estranho a operação de venda,
- x) Ausência de informação de armazenagem e frete para a mercadoria,
- xi) Aplicação errada de alíquotas do crédito presumido,
- xii) NF-e sem relação com a Recorrente,
- xiii) Valor do crédito superior ao informado em NF-e

Alegações sem provas e sem a tentativa de apresentar ou os valores corretos, ou demonstração equívocos da autuação não são suficientes para alterar o decidido em Primeira Instância, também é inaceitável esperar que a Autoridade Tributária funcione como uma auditoria independente para retificar de ofício as informações prestadas pelo contribuinte num procedimento de apuração do crédito pretendido, cujo ônus da prova é da Recorrente.

Créditos Extemporâneos

A Recorrente assim aborda o tema em seu Recurso Voluntário:

Realmente, a exigência de retificação da escrituração e das obrigações acessórias não encontra amparo no texto das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Também, diferentemente do alegado pela r. decisão recorrida, na legislação ordinária de regência, não há qualquer norma determinando a observância do regime de competência na apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Assim, em hipótese alguma, a Recorrente pode ser apenada com a glosa de créditos extemporâneos por não observar uma formalidade que não é exigida pela legislação ordinária de regência como requisito para o seu aproveitamento.

Por sua vez, o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (aplicável também para o PIS) dispõe que: “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Como se vê, o aproveitamento de créditos extemporâneos no contexto da não cumulatividade do PIS e da COFINS está textualmente autorizado pelo legislador ordinário que, repita-se, não condicionou o exercício de tal direito à retificação da escrituração e das obrigações acessórias. E, para viabilizar o exercício do direito assegurado pelo §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (aproveitamento de créditos extemporâneos), as EFDs possuem campos próprios para o registro de créditos extemporâneos, tal como, aliás, consignado no v. Acórdão nº 9303-006.247 acima mencionado.

Nesse cenário, a interpretação da r. decisão recorrida, no sentido de que seria necessária a retificação da escrituração e das obrigações acessórias, para viabilizar o aproveitamento de créditos extemporâneos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, afronta o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. Cabe frisar: em um Estado Democrático de Direito, jamais a não observância de determinada formalidade (ainda mais não exigida em Lei) pode impedir o contribuinte de exercer o seu direito.

O tema é controvertido no CARF, mas entendo que a retificação das memórias de cálculo é fundamental para o reconhecimento deste tipo de crédito. Neste sentido, reproduzo o voto vencedor do Acórdão nº 3102-002.713, o qual adoto como minha razão de decidir:

Créditos extemporâneos

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(negrito nosso)

As turmas do CARF têm entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DAICON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DAcons, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a Recorrente não promoveu a retificação da DACON, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, conforme se pode conferir nos autos.

Dessa forma, entendo que não consta nos autos prova hábil para se assegurar que o crédito extemporâneo pleiteado não tenha sido utilizado em duplicidade Como se sabe. é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso concreto, entendo que a Empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto aos créditos extemporâneos.

No caso concreto, além da Recorrente reconhecer expressamente que não procedeu à retificação das obrigações acessórias, que resultaram na memória de cálculo necessária a se comprovar a inexistência de utilização do crédito admitido extemporaneamente, não demonstrou em nenhum momento do processo, que não está utilizando o referido crédito em duplicidade.

De forma que considero sem razão à Recorrente, por ausência de provas.

Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Recorrente – Operações de Cross Docking

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

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

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a

similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

"No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima. É como voto."(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todas as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Cito como exemplo este trecho do Despacho Decisório:

No caso da glosa em tela, os fretes e armazenagens não foram contabilizados em contas ATIVAS de Estoque de Matérias-Primas e sim em contas de RESULTADO. De acordo com o art. 289 do Decreto 3000/99, vigente à época, o custo da matéria prima utilizada tinha que ser determinado com base em registro permanente de ESTOQUE. Se a empresa lançou seus armazenagem e frete diretamente em contas de resultado, os estoques de matéria-prima e de insumos não tiveram valores afetados por tais itens que, portanto, não integraram, contabilmente, o custo de aquisição das matérias-primas ou o custo dos insumos, não havendo previsão legal para tomada de crédito sobre os mesmos.

A Recorrente argumenta o seguinte:

Infere-se que os bens e serviços aplicados no processo produtivo são tratados como insumos autônomos para fins de creditamento do PIS/COFINS, com previsões legislativas específicas, inclusive no que tange à armazenagem e ao frete (inc. IX), e aos insumos (inc. II).

Muito clara, portanto, a construção extra lege do despacho decisório, com base em indevida analogia da legislação do IRPJ, já que a legislação do PIS/COFINS não vincula os regimes jurídicos de creditamento dos serviços de armazenagem e de frete e do bem que lhe é objeto, não havendo aplicabilidade o art. 289 do Decreto nº 3.000/99 no presente caso.

Ora, o regime não cumulativo de PIS/COFINS aplica-se pela opção da empresa pela apuração do Lucro Real no IRPJ, e a legislação do PIS/COFINS não cumulativos é silente em relação a diversos critérios e procedimentos contábeis e fiscais que são muito bem detalhados na legislação do IRPJ.

De forma, que apesar de haver legislação específica para estas contribuições, a base da regular contabilidade precisa ser respeitada para que a mesma possa fazer prova a favor do contribuinte.

Os custos com fretes e armazenagem nas operações de aquisição de insumos e mercadorias para revenda estava assim definido no art. 289, do Decreto nº 3.000, de

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

No mesmo sentido, assim define o Pronunciamento Técnico CPC 16_R1, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

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

comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Ora, não há previsão em nenhum dos incisos dos art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para que sejam considerados créditos nas aquisições de insumos ou mercadorias para revenda. A admissão destes créditos provem justamente da normativa contábil e do IRPJ para o reconhecimento do custo de aquisição destes bens, que inclui todo o esforço da empresa para deter sua posse e propriedade.

Assim, a alegação da Recorrente é totalmente descabida, e as motivações de glosas acima listadas e outras de mesma natureza devem ser mantidas.

Serviços prestados por pessoa física e Creditamento de bens de alíquota zero, ou não sujeitos à incidência das contribuições

Neste ponto a Recorrente argumenta da seguinte forma:

No tocante ao “2º motivo de glosa”, atinente à condição de pessoa física do prestador de serviços, encampando o entendimento da d. Fiscalização, a r. decisão recorrida dispôs que não haveria direito ao crédito, pois aplicar-se-ia exclusivamente a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica.

No entanto, a Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, também previu o “Microempreendedor Individual – MEI”, com o objetivo de trazer à formalidade os pequenos empreendedores, com um regime ainda mais simplificado que o do “Simples Nacional”.

CAPÍTULO II DA DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA E DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE (..)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 39 O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

É comum confundi-lo com uma pessoa física; no entanto, o empresário individual é equiparado a pessoa jurídica não somente na legislação que trata de seu enquadramento como microempresa ou EPP, como acima visto, mas também para efeito tributário, conforme prevê o Decreto-lei nº 1.706/79.

Art. 29 As empresas individuais, para os efeitos da legislação do imposto de renda, são equiparadas as pessoas jurídicas.

Isto é, não somente a legislação específica que regula as sociedades empresariais – lembrando que o Direito Tributário é um Direito de superposição, que se utiliza de conceitos e definições de outras áreas do Direito (art. 1105, CTN) -, mas também a legislação tributária equipara o empresário individual à pessoa jurídica, não havendo dúvida, portanto, do direito ao crédito glosado.

Já o Despacho Decisório assim descreveu a motivação da glosa:

2º O serviço foi prestado por pessoa física (empresário individual).

Ao consultarmos o CNPJ da Receita Federal para saber a natureza jurídica dos fornecedores de serviços da empresa, verificamos que boa parte deles são empresários individuais, isto é, pessoas físicas. Ora, o valor da mão-de-obra paga a pessoa física não dá direito a crédito (art. 3º, §2º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), pois o direito ao crédito aplica-se exclusivamente a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, §3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002).

Lembramos que o art. 44 do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, elenca expressamente quais são as pessoas jurídicas de direito privado: associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada. O empresário individual não faz parte dessa relação.

O empresário individual é equiparado a pessoa jurídica para efeito da legislação do imposto de renda (art. 2º do Decreto-Lei nº 1.706, de 23/10/79), todavia tal equiparação não lhe confere personalidade jurídica, ele continua sendo pessoa física, sendo que o art. 3º, §3º, inciso I, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, previu a aplicação do direito ao crédito exclusivamente a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, inexistindo previsão legal de tomada de crédito de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas equiparadas a jurídicas pela legislação do imposto de renda.

Vemos que a Autoridade Tributária entendeu que os empresários individuais seriam prestadores de serviço, cujo dispêndio pela Recorrente teria a natureza de pagamento por mão-de-obra, mas entendo que é uma visão equivocada.

Chamo a atenção para o fato de que a pesquisa realizada foi na base CNPJ, e não da de CPF, de forma que estes gastos foram realizados para pagar prestadores de serviço na forma como apontada pela Recorrente, ou seja microempreendedores individuais.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, assim define a forma de tributação do Microempreendedor Individual (MEI)

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

(...)

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

A questão das empresas do Simples Nacional já está pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e o que consta do processo nº 10168.003407/2007-14, declara:

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Os fornecedores que são caracterizados como MEI, pagam as contribuições abrangidas pelo SIMPLES Nacional, em valores fixos, de forma que não se pode considerar que não tenha havido o pagamento destas contribuições.

Quanto as motivações relativas à alíquota zero, ou não incidência, aplica-se o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

No Recurso Voluntário argumenta-se o seguinte:

Ou seja, se determinado fornecedor registrou na nota fiscal uma NCM ou um CST relativo à operação isenta (CST 07), não tributada (CST 08), sujeita à alíquota zero (CST 06), com suspensão da cobrança (CST 09) ou, até mesmo, sujeita ao regime monofásico (CST 04), a d. Fiscalização automaticamente glosou os créditos amparados nestas notas fiscais.

Ocorre, todavia, que, como já demonstrado neste recurso voluntário, o referido procedimento é manifestamente precário e indevido, porquanto determinada mercadoria pode, facilmente, ser enquadrada em mais de uma NCM ou, até mesmo, representar uma situação tributária para o fornecedor e, outra, para a Recorrente adquirente (diferença no CST). Esse é, por exemplo, o caso de fornecedores optantes do Simples Nacional. Todas as notas fiscais emitidas por

estes terceiros estão contempladas com CSTs relativos a operações não sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS, o que, em regra impediria o aproveitamento do crédito.

A lógica deste dispositivo é que se não há pagamento das contribuições na etapa anterior da cadeia comercial, não pode haver crédito no regime de apuração não cumulativo, assim, não importa se há tratamento tributário deferente entre fornecedor e comprador, e não conheço mercadorias que possam ser classificadas em diferentes NCM, de forma que considero sem Razão à Recorrente.

REDEX

A Recorrente alega que vende margarina para o REDEX e que este providencia a exportação, mas a glosa refere-se ao pagamento por taxas do REDEX, e não de fretes ou outros gastos decorrentes da operação de venda. A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim trata o tema:

252. Na espécie, a alegação das vendas supostamente efetuadas com o fim específico de exportação não veio respaldada em notas fiscais dessas operações, em que se registraria nelas, por exemplo, o código CFOP adequado e a descrição dessa finalidade (CFOPs 5501 e 6501). Também não se comprova se o Redex pertencente à empresa JBS S/A é área alfandegada.

De forma que considerou-se ausência de provas e negou-se a glosa.

Entendo correta a Decisão de Primeira Instância e considero sem razão à Recorrente.

Aluguel de prédios para armazenagem com CNAE impróprio

O Despacho Decisório assim apresentou o assunto:

a) Informou, na coluna AD da planilha Esclarecimento de Divergências, que se trataria de "Aluguel de prédio para armazenagem", e tomou crédito com base no art. 3º, IV, da Lei 10833/2003, que diz respeito a "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Todavia, as empresas que supostamente teriam alugado prédios para armazenagem à interessada não têm, no seu CNPJ, a CNAE 6810-2/02 - Atividades Imobiliárias de Imóveis Próprios (ver coluna BJ da planilha Esclarecimento de Divergências), sendo que os códigos CNAE constantes do cadastro CNPJ das supostas locadoras não justificaria a atividade de locação de imóveis. Além disso, de acordo com o que informou na coluna AG, contabilizou a tomada de crédito efetuada na conta de Despesa de Estocagem e Armazenagem, e não em conta de aluguel. Por fim, informou, nas colunas H a M da planilha Esclarecimento de Divergências, dados de notas fiscais de SERVIÇO, o que contradiz, uma vez mais, a informação da coluna AD de que se trataria de "aluguel de prédio para armazenagem". Sem saber a real natureza do fato gerador do crédito pleiteado, impossível convalidá-lo.

Mas as razões para as diversas glosas neste tópico referem-se a despesas de aluguel de prédios das empresas incorporadas, erros de contabilidade e créditos extemporâneos, já tratados em outros tópicos, nos quais considero sem razão à Recorrente.

Com relação aos erros contábeis, reforço o que já foi dito no tópico ônus da prova, que apenas a contabilidade regular e lastreada pela devida documentação faz prova a favor do contribuinte, e apesar das alegações, não foi apresentada nenhuma tentativa de retificação destas informações pela Recorrente, de forma que considero sem razão à Recorrente.

Documentação Fiscal emitida por empresa incorporada

Tema já abordado na preliminar de nulidade. Concorro com a Autoridade Julgadora de Primeira Instância que os documentos emitidos nestas condições são inválidos e a glosa deve ser mantida.

Ademais, se a empresa emissora dos documentos já foi incorporada, o que a Recorrente pretende é apropriar-se de despesas efetuadas com ela própria, ainda que formalmente revista-se de uma operação com terceiros.

Nota Fiscal em meio físico da PEPSICO, que já era submetida a emissão de NF-e.

Esta glosa decorreu da seguinte constatação da Autoridade Tributária:

4º Na coluna B, a empresa não forneceu a chave da NF-e geradora de crédito sob a alegação de que "não se aplica". Os fornecedores teriam fornecido à empresa nota fiscal em papel. Todavia, a Fiscalização, verificou que o fornecedor Pepsico do Brasil Ltda estava obrigado, sim, à emissão da NF-e. As filiais da empresa Pepsico do Brasil Ltda para as quais a interessada não informou a chave da NF-e tinham CNPJ 31.565.104/0088-28, 31.565.104/0221-46 e 31.565.104/0253-23 (ver coluna H da planilha). Tais estabelecimentos estavam domiciliados em Jurubatuba/SP, São Bernardo do Campo/SP e Guarulhos/ SP, respectivamente, e possuíam, todos eles, CNAE 46.37-1-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente, CNAE esta que os obrigava à emissão da NF-e desde 01/04/2010, conforme a cláusula primeira e o Anexo I do Protocolo ICMS 42, de 03/07/2009. Por outro lado, de acordo com o Comunicado DEAT - Série Nota Fiscal Eletrônica nº 105/2009, do Diretor Executivo da Administração Tributária do Estado de São Paulo, juntado no documento 12 Pepsico – Comunicado DEAT NF-e 105 2009, em anexo, os referidos estabelecimentos já haviam se credenciado para emitir Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal Modelo 1 ou 1-A, desde 07/2009.

De fato, à e-fl. 761, encontramos o documento acima referido e os CNPJ dos fornecedores apontados no Despacho Decisório.

Já a Recorrente argumenta o seguinte:

No entanto, a Recorrente demonstrou, em sua manifestação de inconformidade, que a referida fornecedora está atrelada à regime especial que a dispensa da emissão de Nfe (Portaria CAT nº 173/09), a partir da juntada de nota fiscal (doc. 27 da manifestação de inconformidade), o que pode ser confirmado por meio de diligências às Autoridades competentes, o que, desde já, se requer.

O referido documento 27, da Manifestação de Inconformidade está na e-fl. 1209, mas não apresenta as informações citadas pela Recorrente, onde se

encontra, no campo dados adicionais a expressão “DISPENSADO DE EMISSÃO DE NF-E FCAT 173, o restante está ilegível.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim se manifestou:

280. A autoridade fiscal ilustra a sua fundamentação acrescentando que, “de acordo com o Comunicado DEAT - Série Nota Fiscal Eletrônica nº 105/2009, do Diretor Executivo da Administração Tributária do Estado de São Paulo, juntado no documento 12 Pepsico – Comunicado DEAT NF-e 105/2009, em anexo, os referidos estabelecimentos já haviam se credenciado para emitir Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal Modelo 1 ou 1-A, desde 07/2009”.

281. Entretanto, argumenta que a fornecedora estaria submetida a regime especial que a eximiria da emissão de NF-e, conforme Portaria CAT nº 173/2009 e consoante nota fiscal anexada (doc. 27).

282. Além de tudo, a reclamante não pode sofrer prejuízos em razão de eventual equívoco cometido pelo fornecedor. Se equívoco (ou ato em desacordo com a lei) houve, o infrator deve sofrer as devidas sanções legais, nunca o terceiro.

283. Pois bem, compulsando a referida Portaria não há regime especial outorgado a Pepsico que a dispense de emitir a nota fiscal eletrônica.

284. Por outro lado, ela se credenciou perante o Fisco Estadual a emitir nota fiscal eletrônica já a partir de julho de 2009 (Comunicado DEAT) e se encontra obrigada a tanto desde abril de 2010 (art. 7º, II, da Portaria CAT nº 162, de 29.12.2008, alterada Portaria CAT nº 173/2009, dada que a sua atividade, definida pela CNAE nº 46.37-1-99, se acha expressamente relacionada no Anexo II daquela Portaria), de modo que a nota fiscal em papel (doc. 27) definitivamente constitui documento inválido e ineficaz para representar a operação.

Nesse contexto, para que pudesse tomar crédito sobre tais compras, seria preciso que a contribuinte de boa-fé comprovasse a efetividade da aquisição, mediante pagamento do preço e/ou comprovação do recebimento da mercadoria.

285. Sem tais comprovações, mantém-se a glosa das aquisições da Pepsico.

Tenho de concordar com o Acórdão de Primeira Instância o qual adoto na parte acima transcrita como minha razão de decidir, e acrescento que diante do resultado do julgamento da DRJ, aplica-se o §3º, art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, na ausência de demonstração pela Recorrente do Direito alegado.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Sem razão à Recorrente.

Aluguel de Máquinas e Equipamentos e Máquinas e Equipamentos Incorporados ao Ativo Imobilizado.

No que diz respeito aos bens incorporados ao ativo imobilizado, a Recorrente pretendia apropriar-se dos créditos da forma prevista no inciso XII, do art. 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas o fez meses após a aquisição do bem, e em outros casos a aquisição do bem não estava registrada no ativo imobilizado, mas em constas de resultado.

Novamente lidamos com a extemporaneidade, pois a normativa aplicável determina que os créditos sejam aproveitados imediatamente, que não tem outra interpretação do que no período de apuração da aquisição do bem, e em erros de registros contábeis que nem foram justificados, nem corrigidos, de forma que não cabe razão à Recorrente.

O mesmo ocorreu com a questão dos aluguéis, diversos erros de contabilidade, extemporaneidade, duplicidade de lançamentos e aquisição de microempreendedor individual, cuja validade dos créditos já foi analisada acima.

Em ambos os casos, a Recorrente fundamenta as suas explicações na apresentação do laudo de perícia técnica, já descrito acima, o qual entendi que não afasta as imputações da Autoridade Tributária, de forma que considero sem razão à Recorrente, neste tópico, exceto em relação às operações realizadas com MEI.

Energia Elétrica

Assim manifestou-se a Recorrente no Recurso Voluntário:

1º, 4º, 5º, 6º e 8º Motivos de glosa – Deficiência probatória

O 1º, 4º, 5º, 6º e 8º motivos de glosa estão, em última, análise, atrelados à suposta insuficiência de documentos que comprovam a efetiva entrega da energia adquirida pela Recorrente (consumo de kWh), ou seja, que comprovam a efetiva ocorrência da operação que ampara a despesas ensejadora do direito creditório.

Ocorre, no entanto que, as glosas indicadas nos motivos 19, 49, 59, 69 e 89 são absolutamente improcedentes, pois, diferentemente do que entendeu a d. Fiscalização, todas as operações que ensejaram a tomada de créditos da não cumulatividade efetivamente ocorreram, assim com as suas respectivas despesas.

Para comprovar o quanto alegado, assim como já mencionado anteriormente, a Recorrente irá apresentar laudo técnico contábil elaborado por empresa de auditoria externa (que está em fase final de elaboração), comprovando de forma cabal e exaustiva a efetiva ocorrência de cada uma destas operações e, por conseguinte, de cada uma das despesas que dão azo ao direito creditório da Recorrente.

Ou seja, o entendimento de ausência documental para a comprovação do crédito está cabalmente infirmado por meio do referido laudo técnico, o qual está devidamente instruído de toda a documentação fiscal, contábil e setorial necessária.

Portanto, as glosas indicadas nos motivos 19, 49, 59, 69 e 89 são absolutamente improcedentes.

Não se encontram no laudo pericial referências ao tópico de energia elétrica.

Com relação aos créditos pretendidos em relação ao consumo de energia elétrica de empresas incorporadas, entendo serem devidos, pela mesma lógica de que se houve uma incorporação de fato, e não se procederam as devidas formalidades de extinção do CNPJ, os gastos somente podem ser

atribuídos à incorporadora, de forma que dou razão à Recorrente neste ponto.

Com relação as glosas decorrentes de código CST, na documentação apresentada que denotaria a não incidência das contribuições, a DRJ assim se manifestou:

301. Quanto à objeção ao 7º motivo, já foi afirmada a legítima inferência do não recolhimento das contribuições com base no CST da operação, cabendo à contribuinte desconstituir tal conclusão apresentando situações concretas e específicas – o que não o fez. Ademais, cumpre observar que a não sujeição ao pagamento das contribuições está também comprovada mediante NF-e extraída do Sped.

Novamente concordo com a decisão da Primeira Instância, e a adoto como minha razão de decidir.

Sem razão à Recorrente.

Com relação aos créditos decorrentes da inserção indevida do TUSD, da TUST e demais encargos relacionados ao consumo de energia elétrica, previstos na 9ª motivação para a referida glosa, assim consta no Despacho Decisório:

9ª Glosa parcial - inserção indevida de TUSD, TUST, encargos, perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados, contribuição de iluminação pública, juros, multa e atualização monetária, na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. A base de cálculo do crédito foi recalculada a partir da análise da composição, fornecida pela empresa, da tarifa elétrica. Considerou-se como base de cálculo do crédito o valor da energia elétrica ativa consumida, acrescida dos respectivos ajustes e tributos proporcionalizados, se estes não se encontram já embutidos nos demais itens da composição.

A empresa tomou crédito sobre diversos itens constantes da fatura de energia que não correspondem à energia elétrica propriamente dita, efetivamente consumida nos seus estabelecimentos.

De acordo com a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 155, de 26/07/12:

“... é necessário que o valor constante do documento de cobrança represente uma aferição precisa e inequívoca da exata quota de energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica. Ao contrário, não devem ser admitidas na apuração de créditos provenientes de despesas com energia elétrica (...) quaisquer valores que não representem efetivamente o preço que corresponda ao real consumo de energia elétrica consumida pela pessoa jurídica”.

O art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637, de 2002, preveem a tomada de crédito em relação à energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Em face da dicção legal acima transcrita, não dão direito à tomada de créditos de PIS e Cofins, dentre outros:

a) a taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, que, como o próprio nome indica, remunera o uso do sistema de distribuição de energia, não correspondendo, portanto, à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e também não dando direito a crédito de PIS e COFINS, conforme o entendimento abaixo transcrito:

Novamente, em coerência a minha abordagem sobre a dinâmica de reconhecimento dos custos de aquisição de bens pelo valor total do

esforço empreendido para ter posse e uso deste bem, o mesmo considero em relação a todos os custos necessários ao consumo da energia elétrica pelo contribuinte, não podendo afastar parcelas que são parte do contrato total de fornecimento, mesmo quando relacionados à geração própria.

Neste sentido, esta Turma Colegiada, com composição diferente, já possui entendimento neste sentido. Reproduzo abaixo trecho do voto do ilustre Conselheiro Pedro Sousa Bispo, no Acórdão nº 3402.011.430, julgado em 28 de fevereiro de 2024, que por unanimidade de votos deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter glosas de natureza semelhante:

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das argumentações sobre o crédito presumido de ICMS em razão da concomitância e, na parte conhecida, (i.2) dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos seguintes itens: (i.2.1) rubricas constante das tabelas elaboradas pela Fiscalização constante do relatório de diligência (e-fls.1.166 e 1.167 a 1.176), nas quais se reconheceu o direito ao crédito sobre bens e serviços citados; (i.2.2) dos créditos presumidos glosados parcialmente por erro na utilização dos percentuais, em vista do que determina a Súmula CARF nº157; (i.2.3) créditos presumidos pleiteados sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de acordo com os preceitos legais que regem a matéria e observância da Súmula CARF nº157; (i.2.4) despesas relacionadas à TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição);
(...)

No tópico referente à glosa de energia elétrica e a vapor adquiridos no mercado interno, a Fiscalização glosou os valores relativos as despesas com serviços de gerenciamento de energia elétrica e referentes a TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição). A motivação da glosa foi no sentido de que os serviços de gerenciamento e agenciamento e a TUSD/CUSD não constituem consumo de energia elétrica consumida no estabelecimento da empresa, como previsto na lei.

A Recorrente não contesta que os valores glosados não têm natureza de despesa com consumo de energia elétrica, centra a sua defesa na afirmação de o direito ao crédito decorre da identidade de tais gastos com os serviços utilizados como insumos tendo em conta que são essenciais ao acesso a energia. Acrescenta ainda que o erro no preenchimento da Dacon não representa um óbice ao aproveitamento de créditos.

No que concerne às despesas de gerenciamento, a Recorrente explica que consistem na definição de estratégia de contratação, representação perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, gestão dos contratos de aquisição, dentre outros serviços que têm por objetivo racionalizar o custo da energia elétrica consumida.

No que se refere a essas despesas de serviços de gerenciamento da empresa COMERC ENERGIA S/A, entendo que não são essenciais ao processo produtivo da empresa, não constituindo-se em insumo do processo produtivo, visto que tais atividades poderiam ser efetuadas por prepostos da própria empresa. Além disso, tais serviços não são aplicados no processo produtivo, mas sim em etapa anterior nas negociações a fim de propiciar a aquisição de energia de acordo como as necessidades da empresa de forma otimizada e de menor custo.

Com relação a natureza TUSD/CUSD a questão foi analisada de forma detalhada no voto vencedor do Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, no acórdão

nº3401003.096, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, reconhecendo que esses custos compõem o custo da energia elétrica. Por concordar com a sua fundamentação, adoto-a como as minhas razões de decidir sobre essa questão, reproduzindo seus principais trechos a seguir:

No que se refere ao segundo item, "4.9. Despesas de energia elétrica", o i. Relator manteve a glosa de valores a título de serviços de gerenciamento de energia elétrica, tarifas de aquisição de energia elétrica TUSD (Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição), sob o entendimento de que tais despesas não se qualificariam como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa (artigo 3º, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da no 10.833/2003) nem como insumos (artigo 3º, inciso II, das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003).

No entanto, acredito que a glosa deve ser afastada, pelos motivos a seguir.

Na década de 90, o Setor Elétrico Brasileiro, formado exclusivamente por empresas estatais, passou por uma grave crise por falta de recursos financeiros, o que colocou em risco os planos de expansão do sistema nacional e, em consequência, o próprio fornecimento de energia elétrica, tendo em vista que a oferta não conseguia acompanhar o ritmo de aumento do mercado, impulsionado pelo crescimento da própria economia.

Para contornar tal problema, além de medidas como realização de um ajuste patrimonial nas concessionárias e privatizações do capital social de empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica, desenvolveu-se um novo marco regulatório para o Setor Elétrico.

Nesse contexto, destacamos a edição da Lei no 9.074/1995, que em seus artigos 15 e 16 estabeleceu as regras para que os consumidores com demanda de energia elétrica igual ou superior a 3.000 kW, atendidos em tensões iguais ou superiores a 69 kV, denominados "Consumidores Livres", pudessem contratar a compra de energia elétrica diretamente de um Produtor Independente integrante do Sistema Interligado Nacional ("SIN"), pagando o preço livremente pactuado em um mercado competitivo.⁷ Para viabilizar essa modalidade de comercialização de energia elétrica, a referida lei determinou o livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição.

Posteriormente, foi publicada a Lei no 9.648, de 1998, que em seu art. 9º, parágrafo único⁸ atribuiu à Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL") a competência para regular as tarifas de acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica.

Observo ainda que, atualmente, as unidades consumidoras com demanda entre 500 kW e 3.000 kW, atendidas em qualquer tensão, também podem escolher seus fornecedores, mas a escolha está restrita à chamada energia de fontes incentivadas (Pequenas Centrais Hidrelétricas ("PCH's"), Usinas de Biomassa, Usinas Eólicas e Sistemas de Cogeração Qualificada), nos termos do art. 26, § 5º da Lei no 9.427, de 1996, com a alteração introduzida pela Lei no 13.097, de 2015.

Com isso, em virtude de tais alterações, os consumidores que se qualificam na categoria de "Consumidor Livre", a exemplo da Recorrente, podem escolher seus fornecedores de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre ("ACL"), permanecendo, neste caso, conectados nas distribuidoras que anteriormente lhes forneciam a energia elétrica na categoria de "Consumidor Cativo".

Neste caso, o Consumidor Livre deve firmar: a) Contrato de Compra de Energia no Ambiente de Contratação Livre ("CCEAL") com seu novo fornecedor (Produtor Independente de Energia Elétrica ou Agente Comercializador); e b) Contrato de Uso do Sistema de Distribuição ("CUSD"), entre outros, com a distribuidora em cujo sistema a unidade consumidora esteja conectada.

Ao novo fornecedor, será pago o preço livremente pactuado, enquanto à concessionária distribuidora será paga a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição ("TUSD"), definida pela ANEEL, ambos com base no consumo medido pela distribuidora.

Desta forma, a partir da escolha de um novo fornecedor, o Consumidor Livre continuará recebendo a mesma energia elétrica que antes recebia do SIN, cujo consumo mensal continuará sendo medido pela distribuidora onde se encontra conectado. Ocorre que, ao contrário do que ocorre com os consumidores cativos, cujos contratos são firmados apenas com as concessionárias distribuidoras e, por conseguinte, a TUSD está incluída na própria tarifa de energia elétrica, os consumidores livres possuem contratos tanto com as concessionárias distribuidoras (CUSD) quanto com os agentes fornecedores da energia elétrica (CCEAL), ambos objeto de notas fiscais com incidência de ICMS pelas alíquotas específicas de energia elétrica.

E aqui deve-se fazer uma observação.

Aos olhos do Estado, a relação existente entre um consumidor livre como a Recorrente, de um lado, e distribuidora e fornecedor de energia elétrica, de outro, continua sendo a compra e venda de energia elétrica. Tanto é assim que, no presente caso, enquanto a cobrança da TUSD é suportada por nota fiscal/conta de energia emitida com o Código de Operações e Prestações (CFOP) 5.253 ("Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial"), com incidência de ICMS, a Recorrente, consumidor livre, registra a nota fiscal/conta de energia em seu Livro de Entrada com o CFOP 1.252 ("Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial"), como pode ser verificado na planilha anexada aos autos (fls. 2664 a 2675).

Como se verifica, o uso do sistema de distribuição remunerado pela TUSD e a aquisição de energia elétrica de agentes produtores/comercializadores são operações indissociáveis. Nesta modalidade, sem um não existe o outro, ou seja, a aquisição de energia elétrica pelo Consumidor Livre depende da ação de ambos os agentes, o que, a nosso ver, permite dizer que a aquisição de energia elétrica é uma operação resultante e só existe em razão da junção de ambas as operações, de modo que os valores pagos a título de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica.

Diante disso, pensamos que a possibilidade de o consumidor de grande porte escolher o seu fornecedor e com ele negociar diretamente um preço mais competitivo que decorre da independência nas fases de geração, transmissão e distribuição permitidas com as alterações legislativas em questão, não modifica a operação de aquisição de energia elétrica nem deve acarretar modificações de ordem tributária.

Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os custos com a TUSD.

(negrito nosso)

Com base nas razões do voto reproduzido, devem ser revertidas as glosas de créditos com despesas relacionadas à TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição).

Desta forma, firme em minhas razões de decidir, acrescento a elas o voto acima reproduzido, para afastar as glosas referentes aos créditos de PIS/COFINS, do regime não cumulativo, relativos a TUSD, TUST, encargos, perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados, no entanto, mantenho as glosas referentes a juros, multas e taxa de iluminação pública por se tratarem, ou de despesas financeiras, ou de taxa com natureza diversa do consumo de energia elétrica.

Devolução de Vendas

Neste ponto são doze motivações para a glosa, mas a Recorrente refere-se especificamente a apenas ao 11ª.

A DRJ assim entendeu em seu julgamento:

315. *Cuida-se este grupo de 12 (doze) motivos de glosa, como consta do relatório, sendo a maioria pertinente a temas já analisados e resolvidos (planilhas "09 Devolucao de Vendas 001 - Análise das Tomadas de Crédito" e "09 Devolucao de Vendas 002 - Análise das Tomadas de Crédito").*

316. *Apenas um deles a interessada contestou especificamente: 11º motivo de glosa, referente à ausência de emissão de documento fiscal pelo cliente. Assinala a contribuinte que os produtos (mercadorias) sequer foram recepcionadas pelo terceiro, de maneira que não há como condicionar o direito ao crédito ao documento fiscal de terceiro, bastando a emissão de nota fiscal da contribuinte, como se verifica das duas NF-e anexadas (doc. 31).*

317. *A Fiscalização condicionou o creditamento à NF-e de devolução emitida pelo adquirente que devolveu a mercadoria, sendo insuficiente a NF-e de entrada emitida pela contribuinte.*

318. *Pois bem, a nota fiscal de devolução anula a operação de compra e venda não concretizada. Mas se a mercadoria sequer saiu do estabelecimento da vendedora, ou seja,*

não houve trânsito da mercadoria, uma NF-e de cancelamento bastaria. Ou seja, se houver trânsito da mercadoria, a NF-e não pode ser cancelada.

319. Nesse caso, se o destinatário tiver registrado a entrada da mercadoria em sua contabilidade, deverá emitir nota fiscal de devolução para anular os efeitos da venda anterior.

320. No caso de ter havido o trânsito e, por alguma razão o comprador recusa-se a receber a mercadoria, ela deve retornar ao estabelecimento acompanhado pelo DANFE (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) da NF-e de origem com a justificativa da devolução descrita no verso do DANFE. Quando o destinatário não é encontrado para receber o produto, a recusa pode ser registrada no verso do DANFE da nota fiscal pelo próprio transportador.

321. Na espécie, a alegação é de que a mercadoria sequer foi recepcionada pelo comprador. Seria preciso, portanto, que a contribuinte juntasse o DANFE da NF-e com a justificativa aposta no seu verso.

322. Como se trata de devolução de mercadoria, a NF-e de devolução de venda emitida pelo próprio interessado, além de não bastar, conforme a legislação fiscal, para documentar a operação, o documento fiscal anexado representa “prova unilateral”, não formando a convicção do fato alegado.

323. Mantém-se a glosa.

Concordo inteiramente com a Decisão de Primeira Instância, de forma que a adoto como minhas razões de decidir para negar razão à Recorrente.

Créditos sobre Descontos

Assim argumenta a Recorrente em seu Recurso Voluntário:

Nesse passo, a r. decisão recorrida manteve incólume o 15º motivo de glosa sob a alegação de que a Recorrente não teria demonstrado que os valores excluídos pela d. Fiscalização teriam sido indevidamente excluídos da base de cálculo dos créditos pleiteados.

(...)

Com efeito, demonstrou a Recorrente que, compulsando as notas fiscais atreladas a este motivo de glosa é possível observar que todas as eventuais diferenças entre o crédito aproveitado e o valor dos itens constantes das notas fiscais não dizem respeito a descontos concedidos, mas a questão absolutamente diversas, como, por exemplo: (I) linha 66803 – a diferença decorre do valor recolhido a título de IPI (Vide NF nº 23.937 – doc. 12 da manifestação de inconformidade); (II) linha 26356 – a diferença decorre das despesas incorridas com a importação do produto (Vide NF nº 8.384 – doc. 12 da manifestação de inconformidade); e (III) linha 71753 - a diferença decorre das despesas incorridas com o frete da mercadoria (Vide NF nº 28 – doc. 12 da manifestação de inconformidade).

Veja-se que é possível observar que este motivo de glosa foi levado a efeito em razão de claro erro da d. Fiscalização, pois as diferenças observadas entre o valor do crédito apurado e dos itens constantes das notas fiscais não decorrem de descontos concedidos, mas de outras despesas (tributos, importação, frete etc.) que indiscutivelmente compõem o custo de aquisição da mercadoria e que, portanto, integram a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Frise-se que esta questão, assim como as demais, será exaustivamente comprovado no parecer técnico contábil que está em fase final de elaboração pela empresa de auditoria contratada pela Recorrente.

Já Decisão de Primeira Instância assim decidiu sobre este tema:

157. A reclamante também contesta a glosa de crédito tomado sobre valores supostamente a título de descontos obtidos nas compras de mercadorias (15º motivo), quando em verdade seriam valores relativos a despesas com tributo, importação e frete, as quais indiscutivelmente integrariam o custo de aquisição da mercadoria, conferindo-lhe o direito ao creditamento. A título exemplificativo, menciona: “(I) linha 66803 – a diferença decorre

do valor recolhido a título de IPI (Vide NF nº 23.937– doc. 12 (II) linha 26356 – a diferença decorre das despesas incorridas com a importação do produto (Vide NF nº 8.384 – doc. 12); e (III) linha 71753 - a diferença decorre das despesas incorridas com o frete da mercadoria (Vide NF nº 28 – doc. 12”).

158. Quanto à operação documentada na NF nº 23.937, a diferença entre a base de cálculo do crédito e valor dos itens menos descontos (dado obtido do SPED) corresponde exatamente ao IPI destacado da nota fiscal, o qual não integra o custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, a base de tomada do crédito, conforme o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

(...)

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

- a) Mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;*
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (ver § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977);*
- c) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas seguintes variações:*
 - c.1) Recolhido em etapa anterior em regime de substituição tributária (ver Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 1/2/2017);*
 - c.2) Recolhido pelo adquirente ao Estado de destino da mercadoria em razão da diferença de alíquotas do imposto incidentes na aquisição interestadual (ver Solução de Consulta Cosit nº 152, de 02 de março de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 8/3/2017). (grifo nosso)*

159. Quanto à operação documentada na NF nº 8.384 (Doc. 12), ela registra operação totalmente diversa daquela indicada na linha 26356 da planilha “03 Bens Utilizados como Insumos – Análise das Tomadas de Crédito exceto NFe com mais de um item”, em termos de chave de acesso, número da nota, nome do fornecedor, valor da compra, CFOP etc.

160. O mesmo sucede em relação à operação documentada na NF nº 28.

161. Em vista disso, os exemplos citados não favorecem o argumento da reclamante, de modo que se mantêm as glosas fundadas no 15º motivo.

Entendo que está correta a Decisão de Primeira Instância e adoto-a como minhas razões de decidir.

Sem razão à Recorrente.

Créditos de Insumos posteriores à fase de produção

Alega a Recorrente que os produtos glosados são parte do processo produtivo, mesmo que sejam utilizados após a conclusão do processo produtivo.

A alegação carece de maiores explicações que demonstrem a necessidade de aplicação destes produtos e sua relação com o processo produtivo, ou mesmo provas como exigência fitossanitárias, de forma que entendo que a Recorrente falhou ao demonstrar o seu direito.

Sem razão à Recorrente.

Serviços Utilizados como insumos

Assim descreve o Recurso Voluntário:

No que concerne ao 4º motivo de glosa, a r. decisão recorrida dispôs que os serviços como cursos e treinamentos, marketing, serviços de construção civil, funilaria de automóveis, chaveiro, fornecimento de refeição, serviços de consultoria, serviços médicos e serviços de propaganda e marketing não podem ser considerados insumos, pois nada têm a ver com o processo produtivo da empresa.

No entanto, assim como o equívoco acima, que ofende frontalmente o art. 110, CTN, c/c Lei 123/2006 e Decreto 1.706/79, merece reparo, todas as outras glosas merecerão ser revistas por V. Sas., pois em uma análise mais detalhada, ver-se-á cristalina o direito ao crédito da Recorrente.

A própria leitura da natureza dos gastos descritos afasta qualquer consideração sobre seu reconhecimento como insumos, de forma que considero sem razão à Recorrente.

Diante de todo o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas abaixo relacionadas:

- i) Produtos ou serviços fornecidos por Microempresas Individuais (MEI);
- ii) Gastos com energia elétrica relativos a TUSD, TUST, encargos, perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados;

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar as seguintes glosas: a) Produtos ou serviços fornecidos por Microempresas Individuais (MEI); e b) Gastos com energia elétrica relativos a TUSD, TUST, encargos, perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados; e para manter as glosas de créditos extemporâneos da incorporadora.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

ACÓRDÃO 3102-003.578 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.904859/2016-51

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.