



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.902199/2013-67
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.539 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS - COPERCAMPOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 202, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 128, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 49, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 6, que indeferiu o pleito creditório.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo a crédito de COFINS no regime não-cumulativo do período 2º trim/2009, decorrente de operações da interessada no mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão da contribuição.

O direito creditório não foi reconhecido conforme Despacho Decisório no qual relata a autoridade competente da DRF:

Trata o presente processo de PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS – MERCADO INTERNO (PER/DCOMP nº 19003.77252.110411.1.5.11-8211), cumulado com declarações de compensação, tendo como valor do pedido o montante de R\$ 2.386.317,03. Esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), são decorrentes das operações da Interessada no mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do 2.º trimestre de 2009, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

Com o objetivo de guarda e manuseio da documentação comprobatória do direito creditório, criamos o DOSSIÊ MEMORIAL nº 10010.013108/1113-39, que será referenciado nesse processo apenas como “dossiê”. Além disso, também foi criado um anexo físico, nº 10925.722498/2013-10, a esse dossiê, para a guarda e manuseio dos CDs (com planilhas do contribuinte e planilhas elaboradas pela RFB durante a análise do pedido), bem como outros documentos em papel, utilizados para responder as intimações.

O requerente foi intimado, conforme Intimação Saort nº 214/2013 (fls.

80-89 do dossiê), a apresentar informações e documentos comprobatórios que permitam o claro entendimento dos valores constantes em cada linha do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) e do respectivo PER/DCOMP. A resposta à citada intimação se deu conforme documentação contida nas fls. 90-93 do “dossiê”, e planilhas do CD da folha 104 do anexo físico do dossiê, que contém a descrição de cada item contemplado.

Apresenta os fundamentos de sua decisão expondo, inicialmente, sob o título “Do Direito”, as disposições aplicáveis:

O direito creditório postulado é o instituído pelos art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 (e alterações) e art. 16 da Lei nº 11.116 de 18 de maio de 2005 (e alterações), cuja apuração se dá na forma dos arts. 3º e 11 da mesma lei. Esse direito estava regulamentado à época pela Instrução Normativa SRF nº 360, de 24 de setembro de 2003, a qual foi revogada pelas INs RFB 460, 600, e 900, e 1.300 de 20/11/2012 – atualmente em vigor.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Os créditos devem ser quantificados a rigor do disposto no artigo 3º da Lei nº 10.833 / 2003, que assim dispõe (com grifos nossos):

...

Com base no art. 3º, percebe-se que, em relação à sistemática de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, o método de apuração dos créditos eleito pelo legislador foi o método subtrativo indireto, mediante o qual a legislação estabelece quais custos, despesas ou encargos dão direito à apuração de crédito na aquisição. Esse crédito apurado é descontado do valor dos débitos das contribuições apurados sobre o faturamento mensal.

Portanto, para fins de determinação da base de cálculo dos créditos passíveis de dedução, devem ser observadas as regras e definições contidas nessa Lei e em outras normas, como a Lei nº 10.865 / 2004 e a IN/SRF nº 404 / 2004.

Ainda sobre esse artigo, percebe-se também que foi determinada a alíquota padrão aplicável para a apuração dos créditos da empresa adquirente.

Reforça-se o fato de que essa alíquota, a base de cálculo e o valor do crédito apurado pela empresa adquirente são independentes das alíquotas aplicadas, das bases de cálculo e das contribuições devidas pelas empresas fornecedoras em fases anteriores da cadeia produtiva.

2.1.1. Direito de Crédito das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Com a publicação da Lei nº 11.033/2004, no seu art. 17, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 206 de 2004 (DOU de 09 de agosto de 2004), foi permitida a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Ou seja, o texto dispõe que, mesmo havendo receita não tributada pelas contribuições, será mantido o direito à tomada de créditos pelo vendedor. Tal operação, em suma, resultará em saldo credor das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

Segue texto da Lei nº 11.033, de 21/12/2004:

...

Posteriormente, com a Lei nº 11.116, de 18/05/2005, no seu art. 16, ocorreu um alargamento nas possibilidades de compensação e a possibilidade de ressarcimento através da utilização desse saldo credor, obtido com a tomada de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Comprova-se o entendimento com o texto da citada Lei (grifos nossos):

...

2.1.2. Vedação ao aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas dos incisos I a III, §1º, da Lei Nº 10.925/2004, relacionados às vendas com suspensão da incidência das Contribuições Não obstante a possibilidade de manutenção de créditos prevista na Lei nº 11.033/2004, para as vendas com suspensão da incidência do PIS e da Cofins efetuadas por pessoas jurídicas relacionadas no texto legal citado, há regra especial. Vejamos:

.... [art. 8º, § 1º e § 4º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004] O assunto (suspensão, vedações e crédito presumido relacionado à venda de produtos agropecuários às agroindústrias) encontra-se regulado pela IN SRF nº 660/2006:

....

Ou seja, de acordo com a legislação vigente, além da vedação à apuração de crédito presumido (tema abordado mais a frente neste Despacho),

tais contribuintes (vendedoras de insumos agropecuários) também não podem se aproveitar dos créditos regulares da não cumulatividade, quando relacionados às receitas de vendas de insumos às agroindustriais do caput do artigo 8º, receitas essas efetuadas com suspensão da contribuição.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Esta é regra especial aplicada às pessoas jurídicas relacionadas no §1º, artigo 8º, da Lei Nº 10.925/04, não se lhes aplicando a regra prevista no artigo 17 da Lei 11.033/04, quando da venda de insumos agropecuários com suspensão da incidência das contribuições, PIS e Cofins. Este último dispositivo não revoga às vedações ao crédito presumido e ao aproveitamento de créditos em questão. Tanto o é que a IN SRF nº 660, que regulamenta os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04 é do ano de 2006, trata destas vedações, reforçando que os artigos continuam inteiramente em vigor. Em suma, a regra do § 4º, II, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que veda o desconto de créditos relativos às vendas com suspensão de insumos dos produtos agroindustriais, é norma mais específica, aplicável à suspensão na venda para a agroindústria, e deve sobre aquela da Lei Nº 11.033/04 prevalecer.

2.1.3. Créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos Sobre o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de que trata o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2004, é de salutar importância a transcrição dos arts. 8º e 9º da IN/SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (grifos nossos):

...

Percebe-se que, acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, a legislação somente enquadrou como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Ou seja, para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

2.1.4. Créditos relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda Assim dispõe a Lei nº 10.833/2003:

...

Logo, podem ser descontados créditos do PIS e da Cofins, relativo às despesas com:

I. armazenagem de mercadoria;

II. frete na operação de venda, desde que:

A. seja relativo aos produtos revendidos ou produzidos, e

B. o ônus seja suportado pela vendedora dos bens.

2.1.5. Créditos sobre bens e direitos do ativo imobilizado – data de aquisição A Lei nº 10.865/2004 determinou que, a partir de 31 de julho de 2004 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/Pasep e Cofins quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01º de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Segue texto legal, in verbis:

Art. 31. ...

Assim, depreende-se do texto legal citado que, a partir de 31/07/2004, permite-se apurar créditos de depreciação do Ativo Imobilizado somente se este tiver sido adquirido após 1º de maio de 2004.

2.1.6. Do crédito presumido de atividades agroindustriais A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições que, a princípio, não gerariam tal direito, e intitulou crédito presumido. Rezam os artigos 8º e 9º da referida Lei, in verbis:

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

...

Portanto, de acordo com o disposto nos excertos legais supracitados, é facultada às pessoas jurídicas que se enquadram no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 a dedução de crédito presumido sobre as aquisições efetuadas de pessoas físicas, de cooperados pessoas físicas, de cerealistas que se enquadrem no § 1º, I do art. 8º, de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Como esses fornecedores não sofrem incidência de PIS/PASEP e COFINS, os adquirentes não poderiam, a princípio, gerar crédito relativo a essas aquisições. O que a Lei permite, atualmente, é a dedução de crédito presumido de 60%, de 50% ou de 35% das alíquotas de PIS/PASEP e de COFINS, a depender da classificação do produto na NCM, de acordo com o § 3º do art. 8º.

Ademais, ressalte-se que, para gerar direito ao crédito presumido, a aquisição deve também se enquadrar no conceito de insumo e deve ser classificada como um bem (serviços não estão incluídos). O caput do art. 8º reza que o crédito presumido deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O conceito de insumo, para os efeitos dessas Leis, já foi explicitado no item 2.1.3 deste Despacho Decisório.

Outro ponto, relacionado ao crédito presumido de atividades agroindustriais, que merece destaque é a utilização desse crédito, a partir de 1º de agosto de 2004, exclusivamente na dedução da contribuição a recolher. Ou seja, não se pode utilizar esse crédito na compensação com outros tributos ou em pedido de ressarcimento. Esse é o entendimento que se deve ter do §3º do art. 8º da Instrução Normativa da RFB nº 660, de 17 de julho de 2006, in verbis:

...

Além disso, o art. 11 da mesma IN RFB nº660, reza que a regra do art.

8º entra em vigor a partir de 1º de agosto de 2004.

Por fim, mas não menos importante, o § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado. Tal vedação não é absoluta, e alcança estas pessoas jurídicas quando vendedoras dos bens que darão direito a crédito presumido às adquirentes (vendas com suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins – artigo 9º).

...

2.1.7 Do controle sobre as operações e ônus da prova nos processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a apuração dessas contribuições deve estar refletida no Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), o qual foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. Além de instituir essa obrigação acessória, a Instrução Normativa também determinou que o contribuinte (sujeito passivo)

mantivesse controle sobre todas as operações que ampararam a apuração das contribuições. Segue texto legal (com grifos nossos):

...

Percebe-se também, com base no caput do art. 3º, que o contribuinte deve manter controle sobre as operações (nas formas de documentos, cálculos e esclarecimentos) que amparam os créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Reforçando esse entendimento, a Instrução Normativa nº 1.300 / 2012, além de disciplinar os processos de restituição, ressarcimento e compensação, vinculou o

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

reconhecimento do direito creditório à comprovação pela empresa interessada dos créditos requeridos. Segue texto legal, com grifos nossos:

...

Assim, depreende-se dos excertos acima que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração, a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a pessoa interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.

Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos verídicos e precisos, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos (como o Dacon), pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon e ser comprovadas pela empresa interessada.

No item 2.2 de seu Despacho Decisório, descreve a autoridade da DRF a auditoria realizada:

Para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, custos e despesas que geram direitos a crédito, e aos encargos que geram direitos a crédito, foram efetuadas auditorias das memórias de cálculo e efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, de acordo com técnicas de auditoria e critérios definidos pelo Auditor-Fiscal, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões.

Planilhas auxiliares foram utilizadas para reproduzir os valores do Dacon, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos).

E, como resultado da auditoria, descreve as inconsistências e/ou ajustes necessários identificados:

Analisando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionados, embasados e explicados, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

2.3.1. Vendas com suspensão de incidência das Contribuições Conforme explicado no item 2.1.2, é vedado o aproveitamento de créditos relativos às receitas de vendas com suspensão do PIS e Cofins. Assim, os percentuais de rateio nas 3 linhas do Dacon ('mercado interno tributado', 'mercado interno não tributado' e 'exportação') devem ser recalculados, considerando o percentual de vendas com suspensão.

O recálculo dos índices de rateio foi realizado levando-se em conta os dados trazidos pela Interessada. Com base nos valores totais de receitas informados pela autora (Planilha 'Item 17 – Apuração PIS e Cofins'), os percentuais de rateio foram recalculados, levando em conta o montante de vendas com suspensão da incidência do PIS e da Cofins que, de acordo com os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04, não geram

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

direito a crédito. Planilha contendo os índices de rateio se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

A utilização de rateio para distribuição do crédito nas colunas do Dacon é necessária por não haver contabilidade de custos que permita a apropriação direta dos custos e despesas a cada tipo de receita (artigo 3º, §§ 7º e 8º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Os índices de rateio utilizados no recálculo do Dacon foram os seguintes:

PROPORÇÃO UTILIZADA NO RATEIO DOS CRÉDITOS	Abril	Maió	Junho
Proporção das Vendas para Exportação	36,3687%	37,4729%	14,6072%
Proporção Venda Mercado Interno Tributada	4,8287%	5,1342%	7,2345%
Proporção Venda Mercado Interno Não Tributada (exceto suspensão)	24,8070%	18,6071%	27,9282%
Proporção Venda Mercado Interno Não Tributada (Suspensão) – vedação aproveitamento de créditos	33,9956%	38,7858%	50,2301%

2.3.2. Aquisição de bens para revenda O inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

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

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

(...)”Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/COFINS.

....

Assim, glosamos essas notas fiscais da memória de cálculo apresentadas pelo contribuinte. A planilha contendo os itens da Linha 01 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído do valor da Linha 01 (Bens para revenda), das Fichas 06 A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de R\$ 1.996.570,96.

...

2.3.3. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

(...)

Inicialmente, percebemos que foram incluídas em memória de cálculo da linha 2, notas fiscais de bens adquiridos para revenda. Como visto, apenas é possível classificar nessa linha do DACON a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, e não adquiridos para revenda. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.102 e 2.102), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (contendo “comercialização”). Assim, esses itens foram glosados da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Constatamos, ainda, que o contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições para uso ou consumo próprio. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.556 e 2.556), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (“Compra para uso e consumo”). Ora, na linha 02 do DACON somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados como insumos. Se o bem for para uso próprio (por exemplo, material de almoxarifado) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos.

A planilha contendo os itens da Linha 02 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Já em relação aos serviços utilizados como insumos (linha 03 das fichas 06 e 12 do Dacon), a contribuinte se utilizou de notas fiscais de serviços de frete na compra para a formação do crédito de tal linha. Apesar de não existir previsão legal explícita para se gerar crédito a partir de tal operação, sabe-se que o frete na compra de um insumo é contabilizado como custo deste último, e por esse motivo existem várias decisões que concordam com o creditamento desses fretes. No entanto, deve-se respeitar a natureza da aquisição para se classificar tais custos de frete, ou seja: fretes de compras de bens adquiridos para revenda devem ser incluídos na linha 1 do Dacon, já fretes de compras de bens utilizados como insumos devem ser incluídos na linha 2 do Dacon, e, por fim, fretes de compras de bens que geraram créditos presumido, devem ser classificados na linha referente aos créditos presumidos. No presente caso, a Interessada incluiu fretes sobre compras para comercialização na linha referente a serviços utilizados como insumos, não respeitando assim a natureza da operação. Assim, foram glosadas todas as notas fiscais de frete sobre compra para comercialização apresentadas na Linha 3 do Dacon..

A planilha contendo os itens da Linha 03 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia anexada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído do valor das Linhas 02 (Bens utilizados como insumos) e 03 (Serviços utilizados como insumos) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de R\$ 4.976.020,36.

...

2.3.4. Despesas com energia elétrica Mesmo sem haver correções a serem efetuadas na planilha referente à energia elétrica, os valores declarados originalmente no Dacon devem ser redistribuídos, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

O total subtraído do valor da Linha 04 (despesas com energia elétrica)

das Fichas 06 A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esse critério foi, no trimestre, de R\$ 297.298,06.

...

2.3.5. Despesas com fretes sobre vendas Mesmo sem haver correções a serem efetuadas na planilha referente aos fretes sobre vendas, os valores declarados originalmente no Dacon devem ser redistribuídos, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

O total subtraído do valor da Linha 07 (despesas com armazenamento de mercadorias e frete sobre vendas) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins)

do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de R\$ 856.109,88.

...

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

2.3.6. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado A previsão legal que autoriza o desconto de créditos relativos a bens do ativo imobilizado se encontra no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Segue a redação do artigo, in verbis:

...

Examinando o texto acima, verifica-se que a lei admite o desconto de créditos com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. O crédito pode ser utilizado em duas hipóteses distintas: a) máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção de bens destinados à venda;

ou b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios utilizados nas atividades da empresa. No primeiro caso, o ativo deve ser empregado na produção. Já no segundo caso, a Lei permite que a edificação ou benfeitoria seja apenas utilizada nas atividades da empresa, ou seja, não há necessidade de utilização na produção.

O § 14, do art. 3º, ainda prevê, opcionalmente, uma outra forma de apuração de créditos em relação aos bens de ativo imobilizado pela qual o cálculo dos créditos de máquinas e equipamentos se daria mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem.

Nesse caso, tais créditos devem ser demonstrados na linha 10 do DACON.

Antes de analisarmos os itens incluídos nas memórias de cálculo, identificou-se que há erro na soma dos valores no arquivo referente à Linha 09 (ativo imobilizado – valor depreciação). Os valores corretos são diferentes que os apresentados no Dacon (estes últimos baseados nas somas erradas). Com isso, a diferença a maior (maio e junho) será adicionada.

Os valores da memória de cálculo da Linha 10 também não conferem com os do Dacon. Os valores também foram ajustados, analogamente à Linha 09.

Com base nas memórias de cálculo apresentadas, percebe-se que há alguns bens que não são edificações nem benfeitorias e não são utilizados na produção de bens destinados à venda. A seguir, relaciono alguns itens glosados em virtude de não se relacionarem diretamente com os produtos finais como prediz a legislação: furadeiras, transformadores, painéis de controle, instalações elétricas, purificador de água, bomba draga, serra tico-tico, fritadeira industrial e veículos. Também foram glosados máquinas e equipamentos classificados no centro de custo ‘Campo Demonstrativo’, setor não produtivo da empresa (fonte:

site da Copercampos na internet, <http://www.copercampos.com.br/?conteudo=24>).

Além disso, na memória de cálculo apresentada pela contribuinte (depreciação com base no valor de depreciação), consta uma benfeitoria que não é utilizada nas atividades da empresa. Trata-se de um serviço de pavimentação asfáltica no pátio da AACC (Associação Atlética da Copercampos), que é um espaço utilizado para o lazer dos empregados e cooperados.

Outro ponto de suma importância diz respeito à data a partir da qual o bem adquirido para o ativo imobilizado passa a apurar crédito relativo à sua depreciação. Conforme visto no item 2.1.5 desse despacho decisório, a Lei nº 10.865 / 2004 determinou que, a partir de 31 de julho de 2004 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/PASEP e COFINS quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01º de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Nota-se claramente que o evento que a legislação utilizou para determinar o início da apuração de crédito relativa à depreciação de bens do ativo imobilizado é a aquisição do bem, e não a sua imobilização. Esse ponto é fundamental para analisarmos se as edificações e benfeitorias, que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram finalizadas após essa data, poderiam ou não gerar créditos relativos à sua depreciação, uma vez que a imobilização do bem se deu após tal data. Tomemos, por

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

exemplo, um edifício que começou a ser construído em 01/01/2004 e terminou em 01/06/2004, sendo então imobilizado. Pela legislação, as compras de concreto, tijolo, areia, material de acabamento, e qualquer outro material utilizado na obra, realizadas antes de 01/05/2004 não poderiam ser utilizadas para gerar créditos relativos à depreciação do bem. Já as compras de materiais realizadas a partir de 01/05/2004 gerariam créditos relativos à depreciação do bem, levando-se em consideração a proporção de aquisições antes e depois de tal data, e o valor total do bem.

No caso concreto, a contribuinte incluiu na memória de cálculo dessa linha do DACON, diversas edificações que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram imobilizadas depois. Ocorre que, após a Intimação Fiscal nº 37/2012, para apresentar as devidas notas fiscais, dos materiais que foram utilizados em cada edificação incluída na memória de cálculo, a contribuinte apenas apresentou uma massa de notas fiscais, não separando o que foi utilizado em cada bem. Assim, não tivemos como saber quais materiais foram utilizados na construção de cada bem. Não obstante tal fato, as notas fiscais apresentadas nesse item são em sua totalidade anteriores à 01/05/2004, e sendo assim não poderiam ser utilizadas para gerar crédito relativo a depreciação do bem. Assim, glosamos alguns itens da memória de cálculo por motivo de aquisições anteriores à 01/05/2004.

Por último, estão incluídos na memória de cálculo referente à Linha 10 das fichas 06 A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon (créditos com base no valor de aquisição – § 14 da Lei), várias edificações e benfeitorias. A Lei é clara ao facultar tal metodologia de apuração de crédito apenas para as máquinas e equipamentos do inciso VII. Assim, não é possível apuração de créditos com base no valor de aquisição para edificações e benfeitorias.

A planilha contendo os itens das Linhas 09 e 10 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído, por esses critérios, do valor das Linhas 09 e 10 das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, que se referem ao cálculo sobre os bens do ativo imobilizado, foi, no trimestre, de R\$ 1.118.125,17.

...

2.3.7. Devolução de vendas tributadas Mesmo sem haver correções a serem efetuadas na planilha referente à devolução de vendas, os valores declarados originalmente no Dacon devem ser redistribuídos, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão. No Dacon apresentado pela Interessada, os valores da linha foram rateados nas colunas relativas ao mercado interno, apenas.

O total subtraído do valor da Linha 12 (devolução de vendas) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esse critério foi, no trimestre, de R\$ 7.888,37.

...

2.3.8. Crédito presumido de atividades agroindustriais Como já exposto no item 2.1.6 deste Despacho, o §4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado.

Ocorre que, com relação às aquisições que teoricamente gerariam direito ao crédito presumido, a requerente se enquadra perfeitamente no citado § 4º, seja por ser uma cooperativa de produção agropecuária, ou ainda por ser uma cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura citados no inciso I, do §1º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Em nossa análise, pudemos verificar que o contribuinte exerce basicamente três tipos de atividades: criação de suínos; fábrica de rações e de fertilizantes; e beneficiamento de sementes e cereais, sendo que apenas essa última poderia gerar algum tipo de crédito presumido. Na criação de suínos, o produto final (suíno vivo) não está incluído no rol exaustivo do caput do art. 8º da Lei 10.925/04, e assim não pode gerar crédito presumido. Já na atividade de fábrica de rações, que segundo a própria contribuinte se refere a menos de 1% do seu faturamento total, não há suspensão do PIS e da COFINS na maioria das aquisições de insumos e assim acontece o creditamento por meio de outra linha do DACON, e não da linha do crédito presumido. Por fim, na atividade de beneficiamento de sementes e cereais, como vimos, a requerente cai no enquadramento do § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.

Além disso, verificamos que a legislação prevê que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas em certos capítulos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Temos, então, dois pontos importantes. Primeiro, as compras que geram crédito presumido devem servir para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, ou seja, não gera crédito presumido a compra de mercadorias para revenda. Segundo, o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º, ou seja, novamente corrobora a ideia de que as compras de bens que geram crédito presumido devem servir de insumo na produção de mercadorias.

No caso concreto, a requerente incluiu nas memórias de cálculo da linha 26 (crédito presumido de atividades agroindustriais) do Dacon, diversas notas fiscais de compra para comercialização, as quais não encontram embasamento legal para gerar créditos presumidos. Isso pode ser verificado tanto pelo código CFOP de tais entradas (1.102 e 2.102), como pela descrição, em memória de cálculo, do nome da operação de tais entradas.

Dessa forma glosamos da memória de cálculo apresentada, todas as notas fiscais que se referiam a compras para comercialização. A planilha contendo os itens da Linha 26 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o valor total subtraído, por esses critérios, da Linha 26 (Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais) da Ficha 6A (PIS) do Dacon, foi, no trimestre, de R\$ 2.560.176,88.

...

Como visto no item 2.1.6 deste Despacho, a partir de 1º de agosto de 2004 o crédito presumido de atividades agroindustriais não pode ser objeto de compensação com outros tributos e nem de pedido de ressarcimento, sendo apenas permitida sua utilização para abater a contribuição devida. Dessa maneira, o crédito presumido de atividades agroindustriais restante pode ser utilizado apenas para abater a contribuição do próprio mês ou dos meses subsequentes.

Reforçando tal entendimento, no próprio Dacon, apesar de haver 3 colunas para preenchimento do montante de crédito presumido, não há diferenciação nas Fichas 14 e 24 (Utilização de créditos PIS e Cofins). É uma clara demonstração de que o crédito presumido (independentemente do tipo de receita a que é relativo) pode ser utilizado apenas com uma finalidade, no caso, o desconto das Contribuições devidas, sem ser passível de ressarcimento.

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

2.3.9. RESUMO – GLOSAS Em síntese, para o PIS/Pasep, foram glosados os valores incluídos indevidamente nas linhas do Dacon como despesas no 2º trimestre de 2009, sendo:

- R\$ 9.252.012,80 como base de cálculo dos créditos a descontar de Cofins não cumulativo (multiplicando por 7,6% = R\$ 703.152,97); e
- R\$ 2.560.176,88 como crédito de Cofins já calculado.

....

2.3.10. Apuração de créditos, APÓS glosas Para demonstrar e comparar as glosas efetuadas, segue anexa a este Despacho a planilha auxiliar “Valores Declarados no Dacon X Valores Deferidos”.

2.4. DO RESUMO DO CRÉDITO Antes desta auditoria fiscal, o contribuinte havia apurado, no trimestre, um crédito total (mercado interno e externo), conforme Dacon, no valor de R\$ 4.027.297,95, e descontou o valor referente à Cofins a pagar (contribuição devida) no montante de R\$ 605.742,55.

Não havia trazido nenhum saldo de crédito relativo a meses anteriores (no tocante ao mercado interno e às exportações).

Segregou o crédito entre mercado interno e externo (salvo algumas linhas e/ou meses), resultando no seguinte:

- R\$ 3.101.232,40 vinculado ao mercado interno; e
- R\$ 926.065,54 vinculado ao mercado externo.

Pleiteou (Pedido de Ressarcimento Eletrônico – PER), neste trimestre, o valor de R\$ 2.386.317,03, que segundo, a Interessada, são vinculados às receitas do ‘mercado interno não tributado’.

Em virtude das glosas, o montante do crédito total apurado pelo contribuinte teve uma redução de R\$ 3.236.329,85, resultando num montante de R\$ 763.968,10 no trimestre. Tal crédito divide-se assim:

- R\$ 378.642,47 vinculados ao mercado interno; e
- R\$ 385.325,63 vinculados ao mercado externo.

Efetuuou-se, então, a divisão do crédito em ‘Mercado Interno Tributado’ (nada é ressarcível) e ‘Mercado Interno Não Tributável’ (Créditos regulares e de importação são ressarcíveis). Para tanto, foram considerados os índices de rateio recalculados em função das vendas com suspensão (exceto linhas referentes a bens para revenda e devolução de vendas tributadas, relacionados exclusivamente na coluna ‘mercado interno tributado’ do Dacon). Deduziu-se da contribuição devida em cada mês o crédito não ressarcível e o crédito ressarcível, nesta ordem.

Com isso, não houve sobra de crédito ressarcível vinculado ao mercado interno. O valor da glosa do crédito ressarcível foi de R\$ 2.386.317,03, correspondendo ao valor total do crédito pleiteado no PER. A planilha contendo os cálculos do rateio (crédito ressarcível e não ressarcível) e do desconto da contribuição segue anexa a este Despacho. Também encontra-se gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

3. CONCLUSÃO Diante de todo o exposto neste Despacho, decido:

NÃO RECONHECER o direito creditório postulado, relativo aos créditos da contribuição para o Cofins, a título de mercado interno, remanescentes ao final do 2.º trimestre de 2009. Não há saldo passível de ressarcimento/compensação;

NÃO HOMOLOGAR, as compensações efetuadas.

Dada ciência do Despacho Decisório em 22/01/2014 (fls. 47/48), foi apresentada em 20/02/2014 Manifestação de Inconformidade de fls. 49/79, acompanhada dos documentos de fls. 80/124, com as razões a seguir sintetizadas.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

De início a interessada reporta-se aos fatos e à decisão proferida. Expõe que na consecução de seus objetivos a Impugnante industrializa e comercializa a produção de seus associados e também fornece bens de consumo.

Sob o título “Glosa dos créditos vinculados a vendas com suspensão –ilegalidade”, questiona o entendimento fiscal de vedação ao aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas dos incisos I a III, §1º, da Lei nº 10.925/2004, relacionados às vendas com suspensão da incidência das Contribuições (itens 2.1.2 e 2.3.1 do Despacho Decisório),

alegando que:

- As Leis nº 10.925 e nº 11.033, ambas de 2004, são de caráter especial e não geral e têm a mesma hierarquia no ordenamento jurídico das normas: leis ordinárias, uma publicada em setembro de 2004 e outra em dezembro do mesmo ano;

- ambas as normas regulam o direito ao crédito do PIS e da COFINS, enquanto a primeira norma publicada impedia o direito ao crédito (Lei nº 10.925/04), a segunda norma (Lei nº 11.033), posterior a primeira, estabeleceu o direito ao crédito das contribuições em destaque quando se tratar de operações que ocorram com suspensão do PIS e da COFINS;

- não há que se falar em impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS no caso de venda suspensa, porquanto o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04....

assegurou expressamente o direito ao crédito.

Invoca § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil, atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) e defende que a Lei 10.925/2004 não se trata de norma especial devendo prevalecer a Lei nº 11.033, de 2004, que é posterior.

No item 3.2, alega ausência de constituição de prova e de fundamento legal para as glosas, expondo que:

- por diversas vezes as glosas efetuadas pela Fiscalização se deu em função dos CFOP's utilizados pela Impugnante para registrar a entrada das notas fiscais em seus registros informatizados;

- tal código normatiza operações e situações tributárias caracterizadas em conformidade com a Legislação Estadual para fins de regulamentação do ICMS, não tendo nenhuma correlação com as situações tributárias específicas do PIS e COFINS.

No item 3.2.1. opõe-se à glosa relativa a bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403), alegando que tais códigos referem-se a substituição tributária para ICMS e não para PIS e COFINS. Relaciona itens que estariam nas Memórias de cálculo apresentadas pela Impugnante à Fiscalização registrados com esse CFOP sem previsão de substituição tributária na legislação de PIS e COFINS.

CFOP	Código	Descrição Produto	NCM
1403	28930	SORVETEKIBONOUROBRANCO2L	2105.00.10
1403	3108	POLIDORBRASSO200ML	3405.90.00
1403	3421	CERAPOLIFLORPASTAVERMELHA400G	3405.90.00
2403	1646	CIMENTO VOTORANTINE ITAU 50KG	2523.29.10
2403	3437	CERAGIOCAPASTA AMARELA 375G	3405.90.00
1403	1550	CAIXAD'AGUA FIBRA 1000LTS	3925.10.00
2403	2608	BARDAHLLPDANTIFERRUGEM 300ML	3824.90.41

No item 3.2.2 questiona a Glosa de Bens Utilizados como Insumos (CFOP 1.102 e 2.102), alegando que:

- todos os itens são insumos de produção utilizados nas diversas atividades produtivas da Impugnante, referindo-se a maioria da glosa a insumos utilizados na fabricação de ração e exemplificando com a seguinte relação:

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Cd_Produto	Descrição Produto	Aplicação
9581	SACARIA DE POLIPROPILENO P/SEMENTES	Embalagens para sementes
38193	ACUCAR KG	Fabricação de Ração
21921	CALCAREOCALCITICO PARA RACAOKG	Fabricação de Ração
9210	FARELO DE SOJA KG	Fabricação de Ração

- esporadicamente, podem ocorrer vendas desses produtos, porém, as operações de compra foram classificadas pela Impugnante como insumos de produção, pois foi essa a aplicação dos produtos nas operações em comento, independentemente do CFOP utilizado para o ICMS;

- o fato dos valores estarem alocados na linha de bens para revenda ou de bens utilizados como insumos de produção não influencia no direito creditório da Impugnante;

- a apropriação da Impugnante na linha 2 está correta, pois o fez de acordo com a aplicação dos bens adquiridos e em conformidade com as leis que regem o direito creditório e não há qualquer fundamento legal que ampare a glosa.

No item 3.2.3 questiona a glosa de bens utilizados como insumos de produção (uso e consumo CFOP 1.556 e 2.556), alegando que:

- a glosa foi motivada pelo fato de tratar-se de materiais de uso e consumo registrados com CFOP 1.556 e 2.556 e que na linha 2 do DACON só podem ser informados bens utilizados como insumos de produção.

- a RFB publica em seu portal na internet a “Tabela CFOP – Operações Geradoras de Créditos – Versão 1.0.0”, que relaciona todos os CFOPs geradores de crédito para a EFD – Contribuições, onde orienta a informar na Linha 02 da DACON as operações de compra de materiais de uso e consumo;

- as operações glosadas sob esse argumento são materiais de manutenção de máquinas e instalações e que, conforme o próprio auditor fiscal constatou, tratase de despesas operacionais essenciais nas operações da Impugnante.

Passa a discorrer acerca do conceito de insumo, defendendo, em síntese, que o conceito de insumo empregado nas Leis 10.637 e 10.833 é abrangente e contempla todas as despesas necessárias para as operações da produção da interessada. Cita ementas de decisão do CARF e decisões judiciais.

Conclui que não deve prosperar o indeferimento do crédito sobre as despesas com manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais, visto tratar-se de despesa necessária para as operações da produção da Impugnante.

No item 3.2.4 discorda da Glosa de Serviços Utilizados como Insumos de Produção, alegando que o próprio auditor fiscal admite que a Impugnante tem direito ao crédito decorrente de frete, mas as operações de fretes sobre compra foram glosadas porque ao invés de informar o valor na linha 03 a Impugnante deveria ter informado na linha 01 da DACON”.

No item 3.2.5 opõe-se a glosa de Encargos com Depreciação argumentando que a Fiscalização glosou crédito sobre máquinas e equipamentos alegando que estes não são utilizados na fabricação de bens destinados a venda e não se relacionam diretamente com o produto final como prediz a legislação, mas os dispositivos legais não estabelecem tal condição.

Relaciona bens glosados e admite que de fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, mas ressalva que esse seria um conceito aplicável ao IPI, não extensível ao PIS e Cofins.

Reporta-se a relação em que indicado grupo contábil e centro de custo de bens para afirmar que os bens glosados fazem parte do processo produtivo.

Aborda a data inicial de 01/05/2004 para apropriação de crédito decorrente de depreciação e questiona a glosa por ter apresentado em caixas elevado número de notas

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

fiscais referentes a obra iniciada anteriormente a essa data, alegando que, se solicitado, seriam prestados todos os esclarecimentos necessários.

Discorda da glosa alegando que a obra foi ativada ou concluída após 1º de maio de 2004 e que o objetivo da Lei é conceder o direito ao crédito para todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final e, dessa forma, garantir verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS.

Questiona também a glosa de créditos sobre os bens considerados como edificações apropriados na linha 10 da DACON, alegando que o fato de alocar o crédito em uma ou outra linha da DACON não diminui o direito creditório, pois entende ter direito ao crédito sobre máquinas equipamentos e também sobre as edificações, inexistindo irregularidades cometidas pela Impugnante.

No item 3.2.6 aborda créditos presumidos de atividade agroindustriais, questionando o entendimento de que só geram direito a crédito presumido das atividades agroindustriais os bens adquiridos como insumos, porém, em sua análise, constatou que a Impugnante registrou a entrada dos cereais com o CFOP 1.102 e 2.102.

Reporta-se ao art. 8º da Lei. 10.925, de 2004 e questiona também onde estaria determinado qual o CFOP que deve ser utilizado para ter direito a crédito. Assevera que a Impugnante é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei 10.925/04, o que lhe garante o direito ao crédito presumido pois em todas as aquisições da pessoa física os cereais são submetidos ao processo de beneficiamento - o que alega ter sido comprovado para a Fiscalização através dos processos produtivos apresentados no procedimento de fiscalização.

Discorda da alegação de que não teria direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/04, expondo que:

- os créditos gerados em virtude das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, sem incidência ou suspensão, podem ser mantidos em conformidade com o art.

17 da lei 11.033/04, - com o advento da Lei nº 11.033/04, posterior à Lei nº 10.925/04, a mesma é aplicada ao presente caso, vale dizer, que a Impugnante tem o direito de manutenção do crédito presumido decorrente das aquisições vinculadas às vendas com suspensão.

Quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito, invoca o art. 16 da Lei 11.116/2005 e alega que o mesmo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

Acrescenta inexistir determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece uma faculdade ao contribuinte, qual seja, “poderão deduzir” das contribuições sociais o referido crédito, logo trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei nº 9.430/96. Cita também o Decreto 2.138, de 1997, editado em vista do disposto nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430, de 1996.

No item 3.2.7 discorre acerca de seu entendimento de que o ônus da Prova é da Fiscalização e não da contribuinte.

Alega que o agente fiscal apenas presume que a Impugnante não tem direito a crédito pelo fato de ter registrado em uma ou outra linha da DACON, ou pelo fato de ter registrado operações com o CFOP de comercialização na linha de bens utilizados como insumos ou vice versa. Reporta-se ao art. 333 do Código de Processo Civil e expõe que a Impugnante além de ter provado, mediante a apresentação das memórias de cálculo e da escrituração contábil e fiscal, goza de presunção legal de veracidade. Cita doutrina e ementa de decisões do CARF que entende corroborar sua tese.

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

No item IV, intitulado “Do Direito a Correção Monetária” defende ter direito que seus créditos sejam atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900/2008.

Finaliza requerendo seja declarado nulo o Despacho Decisório e reiterando suas alegações de restabelecimento e reconhecimento de crédito.

Instruindo a Manifestação de Inconformidade a interessada apresentou cópias de procuração, documentos pessoais, Estatuto Social e Ata de Assembleia.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

MATÉRIAS NÃO QUESTIONADAS. ERRO DE SOMA E DIVERGÊNCIA EM DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELA CONTRIBUINTE.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE FRETES.

É incabível desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação ao correspondente bem adquirido.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.

A Lei nº 10.925, de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições as quais, a princípio, não gerariam tal direito, intitulou crédito presumido, e restringiu o benefício a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção.

O parágrafo § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido tratado no mesmo artigo.

Apesar de a Lei nº 11.033/2004, no seu art. 17, permitir a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições, há regra especial tratando de atividades agroindustrial contida na Lei 10.925/04, cujas vedações devem ser observadas e continuam em vigor, tanto que estão também previstas em Instrução Normativa SRF, de nº 660, de 2006, que regulamenta os artigos 8º e 9º da referida Lei nº 10.925/04.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, os precedentes, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria desta 3.ª Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

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

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** -considerada

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...).” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juizes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito intermediário de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-003.539 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.902199/2013-67

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que se providencie o seguinte:

(i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018;

(ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e;

(iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.