



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11624.720020/2013-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.199 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria Auto de Infração – PIS/COFINS
Recorrente FIRST S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Os valores do crédito presumido do ICMS, por se caracterizar como receita de subvenção para custeio, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa.

GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Restando comprovado nos autos que as operações realizadas com empresas em situação irregular visavam unicamente obter vantagem ilícita, tendo sido simuladas com o objetivo único de reduzir o pagamento de tributos devidos, correta a glosa.

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

FRETE INTERNACIONAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

A partir de 01/05/2004, por meio da Lei nº 10.865/04, foi instituída a exigência de contribuição para o PIS e Cofins na importação de bens e serviços. Em contra partida foi autorizado o desconto de créditos relativos às importações sujeitas ao pagamento da contribuição, nas hipóteses previstas em seu art. 15, dentre as quais não se verifica despesa com pagamento de frete internacional.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Walker Araújo, Relator, que dava parcial provimento para reconhecer o direito de crédito em relação aos serviços especificados no voto vencido. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de auto de infração de PIS e COFINS referente aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, lavrado em razão **(i)** de glosa sobre o crédito presumido de ICMS, consistente em benefício fiscal concedido pelos Estados de Santa Catarina e Tocantis; **(ii)** de glosa de créditos de PIS e COFINS em virtude da constatação de inidoneidade dos fornecedores; **(iii)** glosa de créditos indevidos por falta de comprovação das despesas e/ou por não serem passíveis de creditamento.

Para expor os fatos que motivaram a presente autuação, recorre-se ao relatório de piso:

De acordo com o Termo de Verificação, de fls. 8544/8622, a fiscalização apurou a falta de recolhimento, uma vez que a interessada tinha a seu favor regime especial de tributação estadual e créditos presumidos de ICMS:

Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios configuram, em tese, subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita.

(...)

Analizando-se a conta contábil 3.1.01.04.001 - SERVIÇO ASSESSORIA EM PROCESSOS (fls. 6293 a 6454), verifica-se a existência de milhares de lançamentos referentes à prestação de serviços da ordem de algumas centenas de reais cada um. O valor do serviço cobrado é incompatível com a complexidade do comércio exterior brasileiro.

Ora, nesses processos em que a FIRST figura como importadora por conta e ordem, o interesse obviamente é crédito presumido do ICMS, e não a receita do serviço em si.

(...)

Com essa configuração os benefícios fiscais na berlinda não podem representar mero "estorno", consoante consignado na escrita comercial. Os registros assim processados configuram, na verdade, dissimulação de fatos com natureza de receita, capazes de ludibriar os analistas/usuários mais incautos ou que têm acesso apenas às demonstrações contábeis e não aos lançamentos.

Foram glosadas as notas fiscais referentes a negócios celebrados no período examinado, com as empresas Osato Alimentos S/A e A.M. Madeiras, Indústria, Comércio Importação e Exportação Ltda.

Quanto à A.M. Madeiras, Indústria, Comércio Importação e Exportação Ltda, a fiscalização constatou que a empresa efetuou recolhimentos dos tributos a título de COFINS (cód. 2172), PIS (cód. 8109), IRPJ (cód. 2089) e CSLL (cód. 2372), absolutamente incompatível com os R\$ 4.273.853,26 vendidos à First SA. Ainda, foi constatado que:

Os sócios Maike Roeder Dias, CPF 594.376.509-34, e Maicon Hernandes Dias, CPF 058.605.569-00, não tem rendimentos declarados suficientes para movimentar uma empresa que vendeu R\$ 4.273.853,26 somente à First SA (conforme declarações de fls.). A situação mais esdrúxula se encontra na declaração do ano-calendário 2007 do sócio Maike Roeder Dias (fls.): no início do ano-calendário, o patrimônio declarado era de apenas R\$ 119.743,16. No fim do ano-calendário, o patrimônio total cresceu para R\$ 764.339,63, que se deu principalmente pelo valor das cotas de capital da A M Madeiras, que cresceu de R\$ 29.700,00 para R\$ 445.500,00. Esse acréscimo patrimonial foi justificado pelos lucros distribuídos pela própria A M Madeiras, no valor declarado de R\$ 495.000,00, a qual não pagou os impostos devidos da pessoa jurídica, mais o valor de R\$ 349.000,00 explicado como "demais rendimentos isentos e não tributáveis".

Em outras palavras, dada a impossibilidade prática de uma empresa de capital reduzido se transformar em grande porte, sem um aporte de capital efetivo, fica demonstrado que os sócios Maike Roeder Dias e Maicon Hernandes Dias atuaram como interpostas pessoas, recebendo aporte de capital de um sócio oculto, não se beneficiando dos lucros da empresa e acumulando um passivo tributário gigantesco, que jamais será pago pela absoluta insuficiência de patrimônio, já que o único patrimônio expressivo seriam as próprias cota da empresa, mas que não se materializaria em uma execução fiscal.

0 que houve em relação à A M Madeiras foi uma sofisticação do esquema de sonegação fiscal. Ao invés de simplesmente promover a regularização de mercadorias através de notas "frias", como nos casos anteriores, houve a constituição de uma empresa por pessoas com patrimônio insuficiente para promover a movimentação bancária, dando uma fachada de licitude a negócios que tem por objetivo gerar ressarcimento de PIS e COFINS que nunca foram ou serão pagos.

Quanto à empresa Osato Alimentos S/A:

A First SA recebeu mercadorias da Osato Alimentos S/A entre 08/03/2006 e 28/09/2008, sendo emitidas nesse período 1642 notas fiscais. Até 08/11/2006, as notas fiscais eram emitidas com CFOP correspondente à venda de mercadoria com fim específico de exportação ou outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, e as entradas eram registradas na First SA com CFOP 2501 ou 2949, que corresponde à entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação ou outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Ainda:

Regularmente intimado, o contribuinte esclareceu que o CFOP 2949, em sua empresa, "pode ser utilizado tanto para receber uma mercadoria que foi remetida na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros (fora do estado) e não recebida pelo cliente, como também para o lançamento de uma nota fiscal que serviu para o transporte da mercadoria".

Porém, a partir de 09/11/2006, as notas fiscais passam a ser emitidas com o CFOP 6101 (venda de produção do estabelecimento). Ora, a emissão da nota pelo vendedor da mercadoria com o CFOP 6501, por se tratar de fim específico de exportação, não gera débitos de PIS e COFINS para o vendedor, e conseqüentemente não gera créditos para o adquirente. Porém, ao emitir a nota fiscal com o CFOP 6101, o estabelecimento vendedor assume um débito de PIS e COFINS, enquanto o adquirente pode se beneficiar de um crédito.

Segue um resumo, conforme Termo de Verificação Fiscal:

- A Osato Alimentos SA estava em situação financeira difícil, comprovada pelo pedido de falência conforme registro na JUCESP de 10/11/2003 (fl.

- Ingressam na diretoria (cf. registro em 21/10/2005, fl.) Diogo Hashimoto e Luiz Francisco Pino, retirando a família Osato da administração da empresa.

- A First SA faz um aporte de US\$ 700.000,00 (cf. contrato de 20/05/2006, fls.). Ora, jamais seria feito um aporte desse montante em uma empresa em situação difícil se os novos diretores não fossem da estrita confiança da First SA.

- Diogo Hashimoto e Luiz Francisco Pino praticam uma administração ruinosa para a Osato Alimentos SA e extremamente benéfica para a First SA . Primeiro, alteraram o CFOP das notas fiscais emitidas, de modo que a Osato arcasse com o ônus do PIS e da COFINS, gerando créditos para a First SA.

Tudo isso foi feito estando consignado em contrato que as mercadorias eram destinadas à exportação.

- Não obstante a Osato tenha vendido mais de R\$ 100 milhões em mercadorias para a First SA, de 2006 a 2008, o protocolo de intenções entre as duas empresas, firmado em 28/11/2008 (fls.), revela que a Osato nessa data era detentora de uma dívida R\$ 16.005.000,00 para com a First. Diante disso, não há dúvida que a administração praticada por Diogo Hashimoto e Luiz Francisco Pino era ruinosa para a Osato e extremamente benéfica para a First SA.

- Em 12/11/2008 é criada a empresa Fitos Alimentos Ltda, originalmente criada como uma sociedade de Diogo Hashimoto e Odair de Souza, mas a partir de 08/05/2009 o quadro societário passa a ser Natanael Santos de Souza, que também é sócio e responsável pela First SA, Mara Helena Martini de Souza e FN Administração e Participações, empresa também de propriedade do Sr. Natanael (extrato do CNPJ de fls.).

- Através do protocolo de intenções e seus aditivos (fls.), verifica-se o início de transferência dos ativos da Osato Alimentos SA para as empresas de Natanael Santos de Souza, em pagamento da dívida decorrente da administração ruinosa praticada por Diogo Hashimoto e Luiz Francisco Pino.

- Em 25/08/2009, é realizada uma assembléia com os sócios da Osato Alimentos SA para autorizar o pedido de recuperação judicial (fl.), o que comprova a má situação financeira da empresa, não obstante haver negociado mais de R\$ 100 milhões em mercadorias com a First SA.

Tais glosas foram motivadas pela constatação de que estas empresas se encontravam em situação irregular, sendo que estes negócios tiveram por objetivo o ressarcimento irregular de tributos.

Conforme já foi visto, quando a negociação da First SA era com empresas idôneas, as notas fiscais eram emitidas com CFOP específico para exportação, as empresas fornecedoras estavam regulares para com o fisco, e os pagamentos eram efetuados através de transferência bancária (TED ou DOC) ou cheque nominativo. Com efeito, a First SA é uma empresa de muita experiência no seu ramo e sabe a maneira correta de negociar. Porém, os negócios mais representativos eram feitos de modo a burlar o fisco. A First SA tinha plena consciência dos atos que estavam sendo praticados. Ao emitir cheques nominativos a ela própria, sacando valores vultosos em dinheiro na boca do caixa, para efetuar os supostos pagamentos em dinheiro, fica demonstrado cabalmente de que a First SA participou da operação fraudulenta, sobretudo quando se trata de uma prática reiterada.

Logo, as notas fiscais apresentadas pela First SA, emitidas pelas empresas Osato Alimentos S/A e A.M. Madeiras, Indústria, Comércio Importação e Exportação Ltda, não poderiam gerar direito a crédito das contribuições do PIS e da COFINS.

Ainda, a autoridade fiscal constatou que a empresa se apropriou de créditos indevidamente, inclusive com erros nos documentos e relatórios entregues à fiscalização:

Como foram fornecidos mais de um arquivo para cada período, em razão de correções apresentadas pelo contribuinte, e para não haver dúvida quanto ao arquivo utilizado na auditoria, foram usados sempre os últimos arquivos válidos, fornecidos para cada ano, a saber:

Após a análise, as despesas foram glosadas por ausência de indicação da despesa no arquivo digital fornecido e, também, foi feita a confrontação dos valores inseridos no DACON e nos documentos entregues, a autoridade administrativa constatou várias irregularidades dos créditos:

I - REPRESENTAÇÃO COMERCIAL, COMISSÕES DE VENDAS, CORRETAGEM, INTERMEDIACÃO E ASSELMHADOS, SERVIÇOS DE COBRANÇA

II - AQUISIÇÃO DE SOFTWARE

III - ADVOCACIA, ASSESSORIA JURÍDICA, ASSESSORIA EM GERAL, CONSULTORIA, SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, SERVIÇOS DE COBRANÇA, SERVIÇOS EM GERAL E ASSELMHADOS

- V - SERVIÇOS EM CONTAINERS (CONSOLIDAÇÃO, DESCONSOLIDAÇÃO, LIBERAÇÃO, ARRUMAÇÃO, MOVIMENTAÇÃO, CARGA E DESCARGA, TRANSFERÊNCIA, LEVANTE, DEVOLUÇÃO, DESOVA, REPARO, POSICIONAMENTO), CAPATAZIA, MONITORAMENTO, PALETIZAÇÃO, LIBERAÇÃO DE BL (BL FEE) E ASSEMBLHADOS*
- V - DESPACHO ADUANEIRO VI- SEGUROS*
- VII - SERVIÇO DE CORREIOS E TRANSPORTE DE DOCUMENTOS*
- VIII- ANÁLISE TÉCNICA TÊXTIL*
- IX- FRETE INTERNACIONAL NA IMPORTAÇÃO*
- X - ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO*
- XI - FRETE NA EXPORTAÇÃO PAGO A EMPRESA ESTRANGEIRA COM ESCRITÓRIO DE REPRESENTAÇÃO NO BRASIL*

O Auditor-fiscal constatou, também, SERVIÇOS E ALUGUÉIS PAGOS À EMPRESA SAVE, contudo, conforme seu entendimento, despesa de intermediação de negócios não gera créditos de PIS/COFINS e, ainda, ficou constatado no decorrer da fiscalização que a SAVE não prestou nenhum serviço de modo efetivo, mas ocorreu apenas trâmite documental. A fiscalização concluiu que a SAVE é meramente uma empresa de blindagem patrimonial, constituída apenas formalmente, para reduzir impostos mediante artifícios ilícitos e dificultar uma futura execução fiscal, uma vez que o patrimônio da FIRST fora todo alienado para a SAVE., veja-se mais:

Nesse contexto, as despesas de aluguéis pagas à SA VE, lançadas na linha 5 da ficha 06A da DACON não geram créditos, em razão da natureza fraudulenta das operações, bem como a despesa de prestação de serviços de intermediação de negócios (notas fiscais de fls. 6457 a 6481), esta não somente pela natureza fraudulenta, mas também porque tal crédito não tem respaldo na legislação vigente.

Conforme consta dos autos, os serviços não foram efetivamente prestados pela SAVE e inexistente capacidade operacional da empresa. Assim concluiu a fiscalização:

Não houve prestação de serviços de representação comercial pela SA VE. Ainda mais grave é a constatação de que se trata de "empresa fictícia", utilizada para blindar o patrimônio do grupo FIRST e seus controladores, bem como gerar despesas inexistentes (e, portanto, indedutíveis para fins fiscais).

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls.8659/8732, na qual inicia alegado a impossibilidade de tributar o crédito de ICMS concedido pelos estados da federação.

Entende que o crédito presumido de ICMS não revela capacidade contributiva e que não representaram ingresso de recursos financeiros para a Impugnante e que ocorreria o "bis in idem", se fosse o crédito tributado.

Defende que não se trata de uma subvenção governamental de custeio, mas sim com o objetivo de fomentar a expansão da atividade empresarial da Impugnante, assim como atender aos interesses dos Estados de desenvolvimento da atividade econômica.

Continua, sob o título "Da ilegitimidade das glosas realizadas sobre créditos legítimos aproveitados no regime não cumulativa", e alega que as atividades das empresas A.M. Madeiras, Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda e Osato Alimentos S/A foram totalmente regulares.

Alega que as operações comerciais foram efetivamente realizadas e que a Impugnante não poderia se responsabilizar pelos atos e omissões de seus fornecedores e/ou adquirentes. Nesta esteira, entende que *é descabido o argumento de que a glosa das Notas Fiscais justifica-se pelo fato de a fornecedora estar em situação de irregularidade no que tange às suas obrigações fiscais.*

Informa que comprovou a efetividade das operações comerciais com as duas empresas em comento.

Aduz que as glosas foram efetuadas apenas a partir das verificações efetuadas nos arquivos e documentos contábeis e fiscais da empresa, bem como nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que a fiscalização deveria ter efetuado um exame mais profundo das atividades e da situação das empresas fornecedoras, objeto das notas fiscais glosadas.

Salienta que a fiscalização, afastando-se das provas concretas, entrou no campo das presunções, a partir de determinados eventos, mas não se apoiou nas presunções legais, admitidas no direito tributário, e sim em simples presunções, que se constituem meras conjecturas.

Tece comentários acerca da sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, argumentando que a legislação é específica quanto às possibilidades de crédito, bem como com relação aos casos de vedação na utilização dos mencionados valores. Afirma que o Termo de Verificação Fiscal não se pautou em nenhuma das restrições dispostas na lei para a realização da glosa dos créditos.

Afirma ainda que a glosa das notas fiscais não merece prosperar, pois a situação econômica e fiscal dos fornecedores e dos seus sócios não poderia ser oposta ao adquirente das mercadorias, ora impugnante, que não tem a obrigação de conhecê-la, dela não se podendo presumir sua participação em fraude.

Entende que não há previsão legal da obrigação de verificar a situação econômica e fiscal do fornecedor e dos seus sócios para fins de contratação, sendo plenamente válidos os negócios jurídicos celebrados. Assevera que também não existe qualquer previsão legal específica de natureza tributária que estipule a obrigação de aferição da regularidade do fornecedor e dos seus sócios.

Desta forma, a irregularidade fiscal dos fornecedores ou a falta de capacidade econômica destes e/ou dos seus sócios não imputariam qualquer responsabilidade tributária à impugnante, ainda mais em se tratando de adquirente de boa-fé.

Subsidiariamente, para a hipótese de não ser afastada a suposta inidoneidade das notas fiscais, esclarece que, ainda que reputadas inidôneas, seria possível o seu aproveitamento para fins de creditamento, desde que comprovada a efetividade das operações comerciais por elas materializadas.

Defende, então, a possibilidade de aproveitamento pela impugnante das notas fiscais glosadas para fins de crédito de PIS e Cofins, uma vez que as operações comerciais restaram devidamente comprovadas por meio dos registros contábeis,

tendo sido apresentadas cópias do Livro Diário e do Livro Razão concernentes ao período fiscalizado, onde se encontram lançadas todas as operações.

Aduz que a glosa de diversas notas fiscais para créditos de PIS e Cofins traduz-se em uma forma indireta de que o Fisco lançou mão para fazer com que a impugnante arque com o ônus tributário relativo aos tributos devidos e não pagos por seus fornecedores, imputando-lhe uma obrigação que não encontra qualquer amparo legal. Afirmar ainda que não há qualquer responsabilidade tributária legalmente atribuída à impugnante.

Registra na peça impugnatória que as despesas glosadas se referem a mais de 30.000 documentos e promete apresentar CD contendo as informações e, alternativamente, coloca à disposição todos os documentos que fundamentaram o lançamento.

Também, traz à colação o seu entendimento sobre os insumos, e que os créditos contabilizados foram assim considerados tendo em vista a natureza de sua atividade empresarial, ou seja, realiza operações de importação, necessitando arcar com custos de serviços e bens que são indispensáveis a sua atividade.

No tópico 180, defende a ilegalidade das IN 247/2002 e 404/2004, pois, segundo seu entendimento, elas extrapolaram a sua função e inovaram o sistema jurídico criando regra não prevista em lei.

Cita acórdão do Carf e entende que o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS deve ser sobre todas as despesas necessárias à realização da atividade da pessoa jurídica.

Alega, pontualmente, que os créditos não poderiam ter sido glosados, por compreenderem o conceito de insumos, das seguintes despesas:

I - representação comercial, comissões de vendas, corretagem, intermediação e assemelhados, serviços de cobrança;

II - aquisição de software;

- advocacia, assessoria jurídica, assessoria em geral, consultoria, serviços administrativos, serviços de cobrança, serviços em geral e assemelhados;

- corretagem de câmbio;

- despacho aduaneiro e dos serviços em containers (consolidação, desconsolidação, liberação, arrumação, movimentação, carga e descarga, transferência, levante, devolução, desova, reparo, posicionamento), capatazia, monitoramento, paletização, liberação de BL (BL FEE) e assemelhados;

III - Seguros;

VII - Serviços de correios e transporte de documentos;

VIII - Análise técnica têxtil;

IX - Frete internacional na importação;

X - Armazenagem na importação;

- Frete na exportação pago a empresa estrangeira com escritório de representação no Brasil;

- Serviços e aluguéis pagos à empresa SA VE

Quanto à empresa SAVE, a Impugnante alega que a intimação da fiscalização para a SUL ÓXIDOS fora realizada sob ótica equivocada, pois as respostas se reportam às operações de comércio exterior. Alega que a intermediação ocorreu e que juntará oportunamente declarações neste sentido, que os serviços não necessitam de funcionários e que se não há irregularidade na estrutura societária, as despesas não poderiam ser glosadas.

No final da peça impugnatória, solicita a juntada posterior de documentos, diligência sobre os mais de 30.000 documentos.

A impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada totalmente improcedente por meio do acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Os valores de subvenções, para custeio e para investimentos, correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da contribuição não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP *Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.*

Os valores de subvenções, para custeio e para investimentos, correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da contribuição não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO *Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011*

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, os efeitos tributários devem ser determinados conforme os atos efetivamente ocorreram.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL *Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2011 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.*

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessária, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis.

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

A prova documental do direito creditório deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual sem que verifiquem as exceções previstas em lei.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA. A arguição de ilegalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista legal.

Não se conformando com a decisão de piso, a Recorrente, intimada em 24.04.2014, interpôs recurso voluntário em 19.03.2014, reproduzindo as alegações apresentadas em sede de impugnação, exceção feita ao pedido de diligência e juntada posterior de documentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

I - Glosa: Crédito Presumido do ICMS

A primeira matéria objeto do recurso diz respeito a glosa de créditos presumidos do ICMS devidos aos Estado de Santa Catarina e Tocantis, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre os entes federativos e a contribuinte, tendo o acórdão entendido que o benefício concedido pelos Estados é uma subvenção, originária de dotação orçamentária de transferência corrente, da espécie econômica, com a finalidade precípua de cobrir despesas de custeio da Recorrente.

Contrário ao entendimento manifestado no acórdão de piso, a Recorrente afirma: **(i)** que é impossível tributar o crédito do ICMS concedido pelos Estados da Federação, ante a ausência de subsunção do crédito presumido do ICMS ao conceito de receita bruta; **(ii)** que a manutenção da glosa acarretaria *bis in idem*, o que consiste em tributar-se mais de uma vez a mesma pessoa em razão da mesma causa jurídica; **(iii)** que na maior parte do período compreendido pelo lançamento tributário, as operações foram contempladas pelo regime especial do ICMS previsto no artigo 148-A, do Anexo 2, do RICMS/SC; e **(iv)** que os benefícios concedidos pelos entes federativos tem natureza que subvenção para investimento e, não de custeio como entendimento do julgador de primeira instância, admitindo-se, assim, como legal a exclusão da base de cálculo das famigeradas contribuições.

Essa questão tem sido frequentemente enfrentada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, considerando que são diversos os Estados que instituíram benefícios fiscais mediante renúncia fiscal do ICMS.

Todavia, nem sempre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados Federados possuem natureza de subvenção para investimento e, a qualificação há que ser realizada pela análise cuidadosa da legislação que trata dos benefícios.

Desta forma, mister se faz investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do qual a Recorrente é beneficiária, e analisar se tais benefícios podem ser considerados, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio.

Antes, porém, se faz necessário tecer alguns comentários sobre a legislação que envolve a matéria sob análise. Vejamos.

A legislação tributária que primeiro tratou da questão das subvenções foi a Lei nº 4.506/64¹, que estabeleceu expressamente a inclusão "subvenções correntes para custeio ou operação", na receita bruta operacional do beneficiário, quando recebidas tanto do poder público, como de pessoas jurídicas privadas e pessoas físicas.

Após a edição da dita lei tributária, foi publicado o Decreto-Lei nº 1.598/77, que, por sua vez, faz referência às chamadas "subvenções para investimento", na seção que trata de resultados não operacionais da pessoa jurídica, definindo que os valores recebidos a este título serão, sob determinadas condições, excluídos da apuração do Lucro Real, a saber:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Nos termos do referido dispositivo, depreende-se que as subvenções poderão ser conferidas por meio de incentivos fiscais, mormente isenções ou redução de tributos, desde que atendidos os seguintes requisitos:

a) para que o valor subvencionado não seja incluído na apuração do Lucro Real deve ser concedido com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;

¹ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

b) que o valor recebido seja contabilizado em conta específica de Reserva de Capital, e não seja utilizado para outra finalidade senão para absorção de prejuízos ou para incorporação ao capital da empresa.

Por seu turno, a Coordenação do Sistema de Tributação (CST), por meio dos Pareceres Normativos nº 02/78 e 112/78, entende ser imprescindível para caracterizar a figura da subvenção para investimento a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. É o que se extrai do PN CST 112/78:

I As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

Partindo dessa premissa, a orientação da Receita Federal, é no sentido de ser essencial para a caracterização da subvenção para investimento que os recursos recebidos pelo contribuinte sejam vinculados a uma aplicação em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Caso não haja essa aplicação específica, a subvenção seria caracterizada como de custeio (corrente) e haveria a tributação daqueles valores entregues pelo poder público.

Contudo, entendo que a interpretação restritiva atribuída pelo Fisco não tem amparo legal, posto que a Coordenação dos Sistema de Tributação incorretamente interpretou a legislação tributária, impondo limites não previstos em lei. Neste sentido, transcrevo o posicionamento de Bulhões Pereira:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimentos ou doações para aumentar o capital de giro próprio. (...)

O PNCST n.112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na

lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos de criação de bens de produção e de aplicação financeira. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda Pessoas Jurídicas, v.II. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979. P.403404.)

Em resumo, entendo que configura-se subvenção para investimento quando a legislação concedente evidencia claramente o intuito de promover o desenvolvimento do Estado concedente, desde que presentes os seguintes requisitos: (i) transferência de recursos públicos para o contribuinte; (ii) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; (iii) registro da transferência em conta de reserva de capital, que somente deverá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Feitas estas considerações, passa-se, então, a analisar os benefícios concedidos à Recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal justifica o enquadramento da subvenção concedida pelos Estados de Santa Catarina e Tocantins como de custeio, por sustentar que benefícios concedidos pelos entes federativos não obrigam a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico, integrando, assim, a receita bruta operacional da empresa.

Realmente, os benefícios fiscais concedidos pelos Estados Federativos em análise não obrigam a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme se verifica nos acordos firmados entre os Estados e a Recorrente, abaixo reproduzidos:

A) Instrumento Público de Aditivo ao Protocolo de Intenções que entre si firmam o Governo do Estado de Santa Catarina e a empresa First S/A.

Regime concedido mediante o cumprimento das seguintes exigências:

CLÁUSULA SEGUNDA - Para a consecução dos objetivos deste PROTOCOLO, no estrito cumprimento da legislação tributária e através de Regime Especial próprio a ser concedido, a EMPRESA se compromete a:

I - requerer junto a Secretaria de Estado da Fazenda o enquadramento no regime especial referido na cláusula quarta deste PROTOCOLO, consignando os documentos previstos no inciso II, § 28 do artigo 148-A do ANEXO 2 do RICMS/SC;

II - alcançar em suas operações de saída com mercadorias importadas por conta própria, por encomenda ou por conta e ordem de terceiro volume não inferior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), para o período de 12 (doze) meses, contados a partir de 24 de junho de 2010.

III - alcançar em suas operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda volume não inferior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), para o período de 12 (doze) meses, contados a partir de 24 de junho de 2010, ou operações de importação por conta e ordem de terceiro

em volume não inferior a R\$ 470.000.000,00 (quatrocentos e setenta milhões de reais) para o período de 12 (doze) meses subsequentes ao período do inciso II;

Parágrafo único. Havendo mais de uma modalidade de operação de importação, estas serão consideradas proporcionalmente para efeitos do cumprimento das condições previstas no inciso III.

IV - contribuir para o FUnDo instituído pela LEi nº 13.334, de 2005, o equivalente a 0.5% (cinco décimos por cento) calculados sobre o valor da operação, considerando-se como tal o valor da nota fiscal, incluindo IPI e ICMS-ST, se for o caso, nos exatos termos na alínea "d", do inciso II, do §1º, do art. 148-A, da Seção XXX, do Anexo 2, do RICMS/SC;

V - empregar no mínimo 200 (duzentos) funcionários direitos em seus estabelecimento ou em estabelecimento do grupo, situado neste Estado, comprovando em no máximo 90 (noventa) dias contadas da assinatura deste; mantendo-se durante o período restante de fruição do benefício citada na cláusula quarta;

VI - utilizar serviços de despachante aduaneiro residente e domiciliado neste Estado ou de comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado de Santa Catarina, para a execução das liberações de importação junto aos órgãos intervenientes.

B) Termo de Acordo de Regime Especial nº /1646/2005 - Governo do Estado do Tocantis - Secretaria da Fazenda.

Regime concedido mediante o cumprimento das seguintes exigências:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - Este Acordo de Regime Especial - TARE - é concedido sob a exigência da empresa manter:

I - escrituração contábil e fiscal, de conformidade com as legislações pertinentes, as normas brasileiras de contabilidade e os princípios contábeis geralmente aceitos, ficando à disposição da fiscalização para verificações e auditorias que se fizerem necessárias;

II - nível de vendas no atacado, nunca inferior a 70% de sua receita bruta operacional;

III - adimplência no recolhimento do ICMS, especialmente, o relativo ao diferencial de alíquota devido nas aquisições interestaduais de bens e serviços para uso e consumo.

Como se verifica no teor dos atos concessivos, embora haja algumas exigências, nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção na implantação ou expansão do empreendimento econômico, levando a crer que o crédito presumido do ICMS poderá ser utilizado pela empresa da forma que lhe for mais conveniente.

Portanto, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

Subsidiariamente, a Recorrente alegou a ocorrência tributação em duplicidade, uma vez que a parcela do ICMS contida no preço seria tributada na receita de

venda das mercadorias e incluído novamente na base de cálculo das contribuições como crédito presumido, dando ensejo a uma nova cobrança.

Também não procede essa alegação, pois são fatos diferentes o auferimento de receita decorrente da venda de mercadorias e a obtenção de receita proveniente da subvenção relativa ao crédito presumido do ICMS. Por conseguinte, se os fatos são distintos, logo inexistirá a alegada tributação em duplicidade ou *bis in idem*.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que os valores do crédito presumido do ICMS em comento, por se caracterizar como receita de subvenção para custeio, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, conforme entendimento da fiscalização.

Assim, entendo correta a glosa realizada pela fiscalização a título de crédito presumido do ICMS.

II - Glosa: Notas Fiscais Inidôneas

Neste ponto, verifica-se que a autoridade fiscal entendeu que as notas fiscais glosadas não possuem idoneidade para comprovar as operações nelas descritas, tendo em vista que as empresas que realizam operações com a Recorrente estavam em situação irregular e que as operações referidas nos respectivos documentos ocorreram de forma diversa da noticiada pela contribuinte.

A Recorrente, por sua vez, repisa os mesmos argumentos utilizados em sede de impugnação, quais sejam: (i) a fiscalização utilizou provas indiciárias para caracterizar a glosa de seus créditos; e (ii) o fato dela ser adquirente de boa-fé, independentemente das empresas fornecedoras estarem em situação irregular, mostra-se totalmente suficiente para afastar a glosa que lhe sendo imputada.

Contudo, entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente não são suficientes para infirmar a pretensão da autoridade fiscal, sendo correta a decisão de piso que manteve o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

Em relação à glosa dos créditos motivada por irregularidades nas notas fiscais, há que se observar que estes documentos, isoladamente, não são suficientes para amparar a pretensão do sujeito passivo, haja vista que as notas fiscais apresentadas mostram-se inidôneas em decorrência de irregularidades constatadas nas operações comerciais.

De fato, conforme salienta o sujeito passivo, os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que determinados custos, encargos e despesas geram direito a créditos no regime da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, bem como estabelecem hipóteses cujo creditamento é vedado.

A legislação, todavia, exige da empresa a comprovação das operações às quais embasam o seu direito aos créditos, e é este o ponto que está em discussão.

A autoridade fiscal entendeu que as notas fiscais glosadas não possuem idoneidade para comprovar as operações nelas descritas, tendo em vista que as empresas se encontrariam em situação irregular e que as operações referidas nestes documentos ocorreram de forma diversa. O Fisco não se limitou à verdade formal

explicitada pelas notas fiscais e demais documentos apresentados pelo sujeito passivo, determinando os efeitos tributários conforme os atos realmente ocorreram.(...)

A contribuinte contesta a utilização de provas indiciárias para caracterizar a glosa de seus créditos, todavia este procedimento encontra-se de acordo com as normas referentes ao processo administrativo tributário.

Esclarece-se que na busca pela verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal – a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma pré estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no Direito.

Observa-se que o indício, isoladamente considerado, possui pouca eficácia probatória, ganhando relevo apenas quando, em conjunto com outros indícios, produz a convicção ao julgador de que apenas um resultado fático seria verossímil.

Trata-se o indício de prova indireta, que comprova a ocorrência de fatos secundários, e por meio destes fatos secundários demonstra-se a existência de um fato principal. Esta operação racional se denomina presunção simples ou *hominis*. No caso em tela, por meio de um fato conhecido, qual seja o elenco de indícios reunidos em relação às empresas fornecedoras, para ser alcançado o fato desconhecido, a emissão de notas fiscais inidôneas pelas empresas fornecedoras.

Concluindo-se, a inidoneidade das notas fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras é o fato desconhecido, a premissa maior do silogismo, que é alçada à luz da certeza mediante uma presunção simples ou *hominis*, tendo como ponto de partida a premissa menor, o elenco robusto de indícios coligidos (provas indiretas). A glosa dos créditos lançados pela adquirente é a consequência jurídico-tributária derivada de uma presunção relativa (*juris tantum*), admitidas as provas em contrário.

Resta, tendo em vista a licitude da comprovação de fatos por meio de provas indiciárias, verificar se os fatos trazidos pela autoridade fiscal são suficientes para ensejar o efeito de considerar inidôneas as notas fiscais que ensejariam no direito ao crédito da contribuinte.

Dentro deste campo, verifica-se que os documentos trazidos ao processo demonstram que a contribuinte realizou transações comerciais com várias empresas idôneas, porém, no que tange às operações comerciais mais relevantes e de maior vulto, estas foram efetuadas junto a empresas em situação irregular.

Constata-se ainda que as práticas com que a contribuinte realiza operações comerciais com empresas idôneas difere-se em relação aos negócios praticados com empresas irregulares.

Conforme demonstram os documentos anexados aos autos, como notas fiscais, comprovantes de pagamento e de transporte das mercadorias, nas operações com empresas idôneas as notas fiscais eram emitidas com CFOP 6501, correspondente à venda de mercadoria com fim específico de exportação, que são dotados de imunidade e, consequentemente, não geram créditos de PIS e Cofins. Os

pagamentos, por sua vez, eram efetuados por meio de transferências bancárias ou cheques nominativos.

De forma distinta, no que tange às operações comerciais com as empresas irregulares, verifica-se que, mesmo em se tratando de venda de mercadorias para exportação, as notas fiscais eram emitidas com o CFOP 6101, correspondente a venda de produção do estabelecimento para o mercado interno.

Estas notas fiscais, emitidas com CFOP 6101 e correspondente a negócios com empresas irregulares, são os documentos que embasam o pedido repetitório da interessada.

Observa-se que a emissão de notas fiscais referentes a vendas para mercado interno, em se tratando de mercadorias que serão exportadas, não se apresenta como a forma mais racional de negócios, pois, ao emitir a nota fiscal com o CFOP 6101, o estabelecimento vendedor assume um débito de PIS e Cofins que não seria devido, beneficiando, em contrapartida, o adquirente, que pode se apropriar de créditos.

Esta operação apenas se explica pelo fato de que as empresas que emitiram estas notas fiscais encontravam-se em situação irregular e não recolhem os tributos devidos.

Dentre as empresas que transacionavam desta forma com a contribuinte, encontram-se pessoas jurídicas que foram declaradas inaptas, outras que se declararam inativas, ou ainda empresas que apresentavam DIPJ sem receita bruta declarada.

Quanto ao recolhimento de tributos, ou as empresas não efetuavam nenhum pagamento, ou efetuavam recolhimentos insignificantes. Ou seja, tendo em vista a emissão de notas fiscais de venda de mercadorias, estas empresas encontravam-se totalmente irregulares em relação a suas obrigações fiscais.

Constata-se ainda que os sócios destas empresas, em regra geral, não possuíam patrimônio compatível com o de proprietários de empresas que realizam transações do porte que vemos neste processo, o que leva ao entendimento de que estes não eram os verdadeiros proprietários destas empresas.

Observa-se ainda que a contribuinte, intimada a comprovar os pagamentos, excluindo algumas poucas exceções, ou não os apresentou, ou os apresentou como tendo sido comprovação do efetivo destino dos pagamentos. Tal situação, diante do quadro fático apresentado, leva ao entendimento de que estas operações não ocorreram, ou ocorreram de modo diverso daquele estabelecido nos documentos fiscais.

Abaixo se expõe a situação de cada uma das empresas.

A.M. Madeiras, Indústria, Comércio Importação e Exportação Ltda.

A First S/A, entre 01/11/2006 e 22/09/2008, adquiriu mercadorias da A.M. Madeiras, que totalizaram o valor de R\$ 4.273.853,26.

A empresa apresentou DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008 com rendimentos declarados compatíveis com as vendas para a First S/A. Os recolhimentos de tributos, todavia, foram incompatíveis com os R\$ 4.273.853,26 vendidos a First S/A.

Os sócios Maike Roeder Dias e Maicon Hernandes Dias não possuem rendimentos declarados suficientes para movimentar uma empresa que vendeu R\$ 4.273.853,26 somente à First S/A.

A declaração do ano-calendário 2007 do sócio Maike Roeder Dias apresentava, no início do ano-calendário, o patrimônio declarado de apenas R\$ 119.743,16. No fim do ano-calendário, o patrimônio total cresceu para R\$ 764.339,63, devido principalmente pelo valor das cotas de capital da A M Madeiras, que cresceu de R\$ 29.700,00 para R\$ 445.500,00. Esse acréscimo patrimonial foi justificado pelos lucros distribuídos pela própria A M Madeiras, no valor declarado de R\$ 495.000,00, a qual não pagou os impostos devidos da pessoa jurídica, mais o valor de R\$ 349.000,00 explicado como "demais rendimentos isentos e não tributáveis".

Osato Alimentos S/A

Os negócios com a Osato Alimentos S/A são os de maior relevo e, conforme se verificou, aqueles com maiores indícios de fraude.

A First S/A recebeu mercadorias Osato Alimentos S/A entre 08/03/2006 e 28/09/2008, sendo emitidas nesse período 1642 notas fiscais no valor total de R\$ 83.673.888,24.

Até 08/11/2006, as notas fiscais eram emitidas com CFOP correspondente à venda de mercadoria com fim específico de exportação ou outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, e as entradas eram registradas na First S/A com CFOP 2501 ou 2949, que corresponde à entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação ou outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

A partir de 09/11/2006, as notas fiscais passaram a ser emitidas com o CFOP 6101 (venda de produção do estabelecimento). A emissão da nota pelo vendedor da mercadoria com o CFOP 6501, por se tratar de fim específico de exportação, não gera débitos de PIS e Cofins para o vendedor, e conseqüentemente não gera créditos para o adquirente.

Porém, ao emitir a nota fiscal com o CFOP 6101, o estabelecimento vendedor assume um débito de PIS e Cofins, enquanto o adquirente pode se beneficiar de um crédito no regime não cumulativo.

A mudança no tratamento fiscal dado pela Osato às aquisições da First S/A, a princípio sem nexos, são esclarecidas por meio da análise da situação contábil e societária da Osato Alimentos S/A., que se relata a seguir.

A Osato Alimentos S/A teve requerida sua falência em 10/11/2003, fato que revela a difícil situação financeira enfrentada pela empresa nesta data.

A empresa era dirigida pela família de origem japonesa Osato até a data de 21/10/2005, quando foram eleitos Diogo Hashimoto como diretor-presidente e conselheiro administrativo, Luiz Francisco Pino como vice-presidente, conselheiro administrativo e diretor comercial, Takuo Osato como diretora, e Marcelo José Gouveia como conselheiro administrativo.

No semestre seguinte, a partir de 08/03/2006, inicia-se o fornecimento de frango para a First S/A.

Em 20/05/2006, a Osato Alimentos S/A celebrou um contrato de parceria com a First S/A através do qual a última fez um aporte de recursos de US\$ 700.000,00, visando a uma produção de 20 toneladas/dia de frango para exportação. O referido contrato ainda previa a opção da First S/A de adquirir ações ordinárias da Osato Alimentos S/A. Nesse contrato os diretores Diogo Hashimoto e Luiz Francisco Pino representaram a Osato Alimentos S/A.

Constata-se que de 08/03/2006 a 6/11/2006 foram emitidos R\$ 7.235.550,52 em notas fiscais com CFOP 6501, correspondente a venda de mercadoria recebida com fim específico de exportação, e R\$ 5.640.883,38 com CFOP 6949, que corresponde à outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Após esta data foi modificado o tratamento tributário dado a essas vendas. De 09/11/2006 a 28/09/2008, foram emitidos R\$ 83.673.888,24 em notas fiscais com CFOP 6101, registradas pela First S/A como entrada com CFOP 2102, correspondente à compra para comercialização, e outros R\$ 604.187,92 registrados com CFOP 2949.

Somente a partir de 08/09/2008 a First volta a receber mercadorias registrando na entrada o CFOP 2501, totalizando R\$ 3.769.392,73 até 25/09/2008.

Esta forma de gestão, praticada pelos novos dirigentes da Osato Alimentos S/A, levaram a empresa à ruína. Ao emitir, desnecessariamente, R\$ 83.673.888,24 em notas fiscais com CFOP de mercadorias destinadas ao mercado interno, geraram uma obrigação tributária adicional na venda dos produtos, o que não ocorreria se as saídas fossem codificadas com fim específico para exportação.

Verificou-se que a Osato Alimentos S/A apresentou DIPJ sem declarar receita bruta nos anos-calendário 2007 e 2008. Constatou-se ainda que a partir de 01/01/2005 não foram mais efetuados recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem como, nas DCTF apresentadas, foram declarados débitos insignificantes a título de PIS e Cofins entre fevereiro e junho de 2006, nada sendo declarado a título de IRPJ e CSLL.

Em 02/01/2007, a First S/A e a Osato Alimentos S/A celebram novo contrato, em substituição ao primeiro, mantendo a opção de aquisição de ações ordinárias da Osato Alimentos S/A pela First S/A.

Em sequência, foram celebrados acordos de acionistas envolvendo a Osato Alimentos S/A, a FN Administração e Participações Ltda., empresa de propriedade de Natanael Santos de Souza, e a Fitos Alimentos SA, empresa também de propriedade do Sr. Natanael. O primeiro acordo foi celebrado em 29/10/2008, sendo o primeiro aditivo datado de 07/01/2009, quando o Sr. Rodrigo Daneu Rodrigues Pereira entra no lugar da Osato Alimentos S/A, que se retirou da sociedade. No segundo aditivo o Sr. Rodrigo devolveu a sua participação para a Osato Alimentos S/A.

Paralelamente ao acordo de acionistas, foi celebrado o protocolo de intenções, em 07/07/2008, onde a First S/A adquire da Osato Alimentos S/A 50% dos ativos do estabelecimento industrial de Monte Alegre do Sul pelo valor de R\$ 16.000.000,00. O passivo da Osato Alimentos S/A fica transferido para uma nova empresa, ao limite de R\$ 32.000.000,00, com First S/A ficando responsável pelo passivo e pagamento da diferença, caso o passivo apurado não atinja os R\$ 32.000.000,00.

Ante os fatos expostos, e diante das consequências dos atos praticados pelos novos diretores, chega-se ao entendimento que Diogo Hashimoto e Luiz Francisco

Pino eram pessoas de confiança da First S/A, sendo colocadas na Osato Alimentos S/A com o objetivo de defender os interesses da First. (...)

Da mesma forma, a alegação da contribuinte de que desconhecia as irregularidades fiscais das empresas com que negociou, invocando que teria agido de boa-fé, mostra-se inverossímil diante das provas trazidas aos autos.

O fato de a contribuinte tratar seus negócios de forma distinta, diferenciando as empresas em situação regular – com emissão de notas fiscais com CFOP de saída com o fim específico de exportação, sem direito a ressarcimento, e os pagamentos efetuados por meio de transferência bancária ou cheque nominativo – e empresas em situação irregular frente ao Fisco – com emissão de notas fiscais com CFOP de vendas para o mercado interno, que concedem direito a créditos passíveis de ressarcimento, e os pagamentos não comprovados – demonstra que a mesma possuía conhecimento da situação destas empresas, e o utilizava em proveito próprio, com o objetivo de burlar o Fisco.

Com efeito, conforme fartamente demonstrado nos autos as operações realizadas com empresas em situação irregular visavam unicamente obter vantagem ilícita, tendo sido simuladas com o objetivo único de reduzir o pagamento de tributos devidos.

Deste modo, deve ser mantida a decisão de piso em relação a matéria discutida neste tópico.

III - Créditos registrados na DACON

Neste tópico, constasse que a motivação para a fiscalização glosar parte dos créditos informados pela Recorrente foi de que houve inconsistências nos arquivos digitais por ela apresentados, considerando que não indicação das respectivas despesas.

Contra o lançamento fiscal, sustenta a Recorrente que a contabilidade regular faz prova em favor do contribuinte e deve ser aceita pela fiscalização para o fim de comprovar a veracidade dos lançamentos. Cita jurisprudência.

Por fim, alega que este argumento não foi analisado pela instância inferior, contudo, deixa de formular pedido de nulidade da decisão por ausência de manifestação.

Inicialmente, destaca-se que a matéria concernente ao documento fiscal fornecido pelo contribuinte estava relacionada ao pedido de juntada posterior de documentos e, foi devidamente analisado pelo julgador "a quo:

"(...)

Também, analisa-se em sede preliminar, a solicitação da Impugnante de juntada posterior de provas, especificamente, "arquivo digital a ser apresentado em CD".

Veja-se que o Auditor-Fiscal elaborou e entregou várias intimações, oportunizando ao Impugnante manifestar-se e demonstrar, com documento hábil e idôneos, os valores e informações inserida no DACON e arquivos digitais apresentados. Abaixo, transcreve-se algumas intimações:

Termo de Intimação Fiscal nº 6, item 6.1 (fls.2525) - a empresa foi intimada a corrigir o arquivo digital do ano-calendário 2008, cujas totalizações apresentaram erro quando comparado aos valores lançados na DACON.

Termo de Intimação Fiscal nº 6, item 6.2 - foi solicitada uma amostra dos documentos comprobatórios do ano-calendário 2008, da ficha 06A, linhas 7 e 13 da DACON.

Termo de Intimação Fiscal nº 7 (fls. 2825 a 4551) - a empresa foi intimada a manifestar-se sobre o procedimento fiscal executado em 2009 e 2010, cujos relatórios e elementos de prova serão utilizados no procedimento corrente.

Termo de Intimação Fiscal nº 8 (fl. 4553) - a empresa foi solicitada a revisar todas as intimações relativas ao PIS/COFINS e, caso haja alguma pendência, apresentar a resposta.

Nesta esteira, a contribuinte teve diversas oportunidades para se manifestar e apresentar documentos que entendesse pertinentes, contudo não o fez."

Desta forma, a alegação da Recorrente de que a matéria não foi analisada em primeira instância deve ser totalmente afastada.

Em relação ao fato de que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, dispensando a necessidade de se comprovar a origem que deu lastro ao lançamento, melhor sorte não assiste à Recorrente.

Isto porque, ainda que os lançamentos possuam algum cunho probatório, a comprovação da origem dos registros contábeis, quando solicitados pela fiscalização, deve ser devidamente atendido pelo contribuinte, sob pena de ser desconsiderado pela fiscalização.

Esse raciocínio, inclusive, vai de encontro com a própria jurisprudência colacionada pela Recorrente, no sentido de que os lançamentos contábeis devem ser comprovado através da documentação hábil e idônea:

Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL — OMISSÃO DE RECEITAS — DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM — não se aplica a presunção legal estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 quando o sujeito passivo indica a origem dos recursos em sua contabilidade e o Fisco não ioga desconstituir tais registros, bem como não afasta definitivamente a capacidade probatória dos documentos apresentados para tal mister pela recorrente.

REGISTROS CONTÁBEIS — VALOR PROBANTE - a contabilidade faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados, salvo quando a lei atribua ao contribuinte a produção da prova daqueles.

Recurso Voluntário Provido. (acórdão 101-96.402).

No mesmo sentido:

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.

Escrituração da contabilidade da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos. (Acórdão 1301-001-750)

No caso em apreço, a Recorrente intimada à prestar informações sobre as irregularidades e divergências apresentadas na DACON permaneceu silente, deixando de apresentar qualquer justificativa plausível ou prova documental, seja na fase de fiscalização ou em sede de defesa, para comprovar a origem dos lançamentos por ela realizado.

Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

IV- Glosa: Créditos PIS/COFINS

Antes de enfrentar a questão tratada neste tópico, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 de dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que *"a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos."*

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

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

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

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

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

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

III - (VETADO)

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

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

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

VII - *edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimentos das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e 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 zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização, a saber: (i) *representação comercial, comissões de vendas, corretagem, intermediação e assemelhados, serviços de cobrança;*(ii) *aquisição de*

software;(iii) advocacia, assessoria jurídica, assessoria em geral, consultoria, serviços administrativos, serviços de cobrança, serviços em geral e assemelhados;(iv) corretagem de câmbio; (v) despacho aduaneiro e dos serviços em containers (consolidação, desconsolidação, liberação, arrumação, movimentação, carga e descarga, transferência, levante, devolução, desova, reparo, posicionamento), capatazia, monitoramento, paletização, liberação de BL (BL FEE) e assemelhados;(vi) Seguros; (vii) Serviços de correios e transporte de documentos;(viii) Análise técnica têxtil;(ix) Frete internacional na importação; (x) Armazenagem na importação;(xi) Frete na exportação pago a empresa estrangeira com escritório de representação no Brasil;(xii) Serviços e aluguéis pagos à empresa SAVE, dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins², a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*³ é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

² O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

³ INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços".

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito aos seguintes serviços: **(i) representação comercial, comissões de vendas, corretagem, intermediação e assemelhados, serviços de cobrança;** **(ii) aquisição de software;** **(iii) advocacia, assessoria jurídica, assessoria em geral, consultoria, serviços administrativos, serviços de cobrança, serviços em geral e assemelhados;** **(iv) corretagem de câmbio;** **(v) despacho aduaneiro e dos serviços em containers (consolidação, desconsolidação, liberação, arrumação, movimentação, carga e descarga, transferência, levante, devolução, desova, reparo, posicionamento), capatazia, monitoramento, paletização, liberação de BL (BL FEE) e assemelhados;** **(vi) Seguros;** **(vii) Serviços de correios e transporte de documentos;** **(viii) Análise técnica têxtil;** **(ix) Frete internacional na importação;** **(x) Armazenagem na importação;** **(xi) Frete na exportação pago a empresa estrangeira com escritório de representação no Brasil;** **(xii) Serviços e alugueis pagos à empresa SAVE.**

i) Representação Comercial, Comissões De Vendas, Corretagem, Intermediação E Assemelhados, Serviços De Cobrança

A fiscalização justifica a glosa de tais itens com base no seguinte fundamento: "Como a First é uma empresa estritamente comercial, não há fabricação de bens, logo não há serviço aplicado na fabricação. E, mesmo que houvesse fabricação, não se pode admitir como insumo um serviço prestado posterior à produção do bem, como é o caso da cobrança, representação comercial, corretagem e assemelhados."

A Recorrente, por sua vez, alega que tais serviços são utilizados em sua atividade econômica e tem por essência e finalidade proporcionar uma efetiva obtenção de receitas à pessoa jurídica contratante. (cita jurisprudência do TRF4)

No entanto, as alegações da Recorrente são de ordem muito genérica, sem qualquer especificação de como esses itens seriam essenciais a sua atividade econômica e, em qual momento tais serviços são realizados, elementos esses imprescindíveis, para a devida verificação se enquadrar-se-iam no conceito de insumo adotado neste voto.

Assim, diante da ausência de determinação da discordância e do seus correspondentes fundamentos de fato e de direito respaldados em provas, conforme exige o inciso III, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, as alegações apresentadas pela Recorrente não se prestam para afastar a glosa realizada pela fiscalização.

(ii) Aquisição De Software

Neste ponto, informa a Recorrente que erroneamente constou da Nota Fiscal o serviço descrito como "*software*", quando o correto seria serviço de intermediação de vendas.

Assim, considerando-se tratar-se de serviço de intermediação de vendas, aplico aqui, como fundamento de decisão, os argumentos citados no tópico anterior.

(ii) Advocacia, Assessoria Jurídica, Assessoria Em Geral, Consultoria, Serviços Administrativos, Serviços De Cobrança, Serviços Em Geral E Assemelhados

Por igualdade de fundamentos, aplica-se o entendimento deste relator citado no tópico "i".

(iv) Corretagem De Câmbio

Consta como atividade preponderante da Recorrente a operação de importação e exportação "por conta própria", "por encomenda" ou "por conta e ordem de terceiros", necessitando, por conta disso, arcar com custos de serviços e bens que são indispensáveis a sua atividade.

Em razão da operação realizada pela Recorrente, verifica-se que o serviço de corretagem de câmbio, especificamente, está atrelada a atividade econômica da empresa, posto que, para tanto, é obrigada a realizar contrato de câmbio para que assim possa dar seguimento ao desenvolvimento de suas atividades.

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

(v) Despacho Aduaneiro E Dos Serviços Em Containers (Consolidação, Desconsolidação, Liberação, Arrumação, Movimentação, Carga E Descarga, Transferência, Levante, Devolução, Desova, Reparo, Posicionamento), Capatazia, Monitoramento, Paletização, Liberação De Bl (Bl Fee) E Assemelhados

Considerando a operação realizada pela Recorrente, e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** e da lei 10.833/03, senão vejamos: (cfr. Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DILIGÊNCIA.

Rejeita-se o pedido de diligência que o julgador considerar prescindível ao deslinde do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desativa/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

Recurso Voluntário Provido

(Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013)

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

(vi) Seguros

Esta despesa está intrinsecamente relacionado aos custos decorrentes das importações de mercadorias realizadas pela Recorrente, os quais por imposição contratual são acobertados mediante contratação de seguros específicos para cada tipo de transação.

Desta forma, por igualdade de tratamento, aplica-se aqui o entendimento explicitado no tópico anterior.

(vii) Serviços De Correios E Transporte De Documento

O fundamento utilizado pela fiscalização para glosa tais despesas foi de que "Esse tipo de serviço jamais pode ser enquadrado como insumo, não obstante seja indispensável à atividade da empresa.

A Recorrente, por sua vez, utilizou como argumento principal para afastar a glosa o fato de que a própria fiscalização confirmou que este tipo de serviço é indispensável à atividade da empresa, se olvidando por completo de demonstrar e descrever como esses

serviços seriam essenciais a sua atividade econômica e, em qual momento tais serviços são realizados, elementos esses imprescindíveis, para a devida verificação se enquadrar-se-iam no conceito de insumo adotado neste voto.

Assim, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

(viii) Análise Técnica Têxtil

Pela fiscalização foi utilizado o seguinte argumento: *"Também não se trata de insumo, ainda que seja uma atividade necessária ao comércio de tecidos. Portanto a fiscalizada não faz jus aos créditos decorrentes de serviços prestados pela empresa Engetextil."*

Já a Recorrente discorre ser essencial à realização de suas operações, considerando que análise técnica em importação por conta e ordem de terceiros necessita primordialmente de laudo técnico para fins de comprovação da correta indicação do NCM do produto.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente, devendo a glosa realizada pela fiscalização ser totalmente afastada.

(ix) Frete internacional na importação;

As hipóteses de creditamento elencadas no artigo 15, da Lei nº 10.685/2004 não incluem despesas com pagamento de frete internacional. Neste sentido, adoto como fundamento para afastar o direito da Recorrente, o entendimento emanado no acórdão abaixo:

*CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. FRETE
INTERNACIONAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE
CRÉDITO.*

A partir de 01/05/2004, por meio da Lei nº 10.865/04, foi instituída a exigência de contribuição para o PIS e Cofins na importação de bens e serviços. Em contra partida foi autorizado o desconto de créditos relativos às importações sujeitas ao pagamento da contribuição, nas hipóteses previstas em seu art. 15, dentre as quais não se verifica despesa com pagamento de frete internacional (Acórdão nº 330100.882 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07 de abril de 2011).

(x) Armazenagem na importação

Por total semelhança aos serviços prestados no item "v", aplico aqui o mesmo entendimento lá apresentado, concedendo o direito ao crédito à Recorrente.

(xi) Frete na exportação pago a empresa estrangeira com escritório de representação no Brasil

É incontroverso o direito a créditos de PIS/COFINS relativo as despesas com Frete na exportação, desde que a pessoa jurídica esteja domiciliada no País, o que de fato não ocorre no caso sob análise.

Isto porque, consta dos autos que o Frete foi prestado por transportador estrangeiro, pessoa jurídica não domiciliada no Brasil, sendo apenas intermediado por um escritório de representação Brasil.

Assim, entendo que esse crédito se refere a uma prestação de serviços efetivada por empresa estrangeira, por meio de um representante no Brasil que não reflete a materialidade da despesa incorrida.

Em resumo, havendo mera relação de mandato (ou seja, simples intermediação) entre o representante no Brasil e a Recorrente, não se pode afirmar que o frete tenha sido pago a pessoa jurídica domiciliada no País, quando de fato, o frete foi pago a pessoa jurídica domiciliada no estrangeiro, todavia *por intermédio* de um representante legal seu.

Portanto, a manutenção da glosa é medida que se impõe.

xii) Serviços de Intermediação e Aluguéis Pagos À Empresa Save

A descrição de diversos fatos apurados/demonstrados pela autoridade fiscal, acompanhados de diligências e apurações de situações, levaram a concluir pela inexistência das operações com a empresa Save.

Isto porque, das notas fiscais emitidas pela Save verificou-se a expressão genérica “intermediação de negócios”, não havendo qualquer referência a qual negócio fora realizado, as partes envolvidas, a identificação do contrato celebrado, etc, dentre outras informações essenciais para a identificação da operação, que possibilitassem um mínimo controle para o tomador e o prestador dos serviços.

Segundo apurou a fiscalização teriam sido 662 operações supostamente intermediadas pela Save, ou seja, num volume de negócios como este a existência de informações e controles complementares é essencial para o pleno controle e vinculação dos negócios/operações. Repito, nenhum documento ou prova foi produzido pela Recorrente que demonstrasse a efetiva prestação do serviço.

Logo, não restando demonstrado nos autos a efetiva prestação do serviço e considerando os contornos da situação analisada, corroboro a assertiva da autoridade fiscal no sentido de que a Save se trata de “empresa fictícia”, que só existe no papel, não tendo realizado nenhum empreendimento que a lastreie, utilizada na estrutura apenas para blindar o patrimônio do grupo FIRST e seus controladores e gerar despesas inexistentes.

Portanto, deve ser mantida a glosa relativo aos supostos serviços tratados neste tópico.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reversão das glosas realizadas pela fiscalização em relação aos seguintes itens anteriormente citados, a saber: **(i)** Corretagem De Câmbio; **(ii)** *Despacho Aduaneiro E Dos Serviços Em Containers (Consolidação, Desconsolidação, Liberação, Arrumação, Movimentação, Carga E Descarga, Transferência, Levante, Devolução, Desova, Reparo, Posicionamento), Capatazia, Monitoramento, Paletização, Liberação De Bl (Bl Fee) E Assemelhados; (iii) Seguros; (iv) Análise Técnica Têxtil; e (v) Armazenagem na importação.*

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento sobre os dispêndios: **(i)** Corretagem De Câmbio; **(ii)** Despacho Aduaneiro E Dos Serviços Em Containers (Consolidação, Desconsolidação, Liberação, Arrumação, Movimentação, Carga E Descarga, Transferência, Levante, Devolução, Desova, Reparo, Posicionamento), Capatazia, Monitoramento, Paletização, Liberação De BI (BI Fee) E Assemelhados; **(iii)** Seguros; **(iv)** Análise Técnica Têxtil; e **(v)** Armazenagem na importação.

A recorrente pugnou que a definição de insumos da não-cumulatividade equivale aos bens e serviços que, empregados em sua atividade econômica, contribuem para a obtenção de sua receita. Porém, entendo que a definição comporta um sentido mais restrito que o defendido pela recorrente, pelas razões expostas à seguir.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cuja redação do inciso II dispõe:

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

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda;

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção,

isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF nº 19: *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a necessidade do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

ASSUNTO: *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social* - *Cofins*

EMENTA: *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, é necessário analisar caso a caso, para se aferir se determinado dispêndio se amolda à definição de insumo. Recordando, os pontos controvertidos são: **(i)** Corretagem De Câmbio; **(ii)** Despacho Aduaneiro E Dos Serviços Em Containers (Consolidação, Desconsolidação, Liberação, Arrumação, Movimentação, Carga E Descarga, Transferência, Levante, Devolução, Desova, Reparo, Posicionamento), Capatazia, Monitoramento, Paletização, Liberação De Bl (Bl Fee) E Assemelhados; **(iii)** Seguros; **(iv)** Análise Técnica Têxtil; e **(v)** Armazenagem na importação.

A recorrente alega quanto à corretagem de câmbio, que são dispêndios necessários para a realização das atividades de prestação de serviços de importação e exportação. Inicialmente, destaca-se que as glosas efetuadas pela fiscalização foram relativas às rubricas da linha 5 - Despesas de aluguéis, linha 7 - despesas de armazenagem e frete na operação de venda, linha 8 - Despesas com contraprestação de arrendamento mercantil e linha 13 - Outras operações com direito a crédito, não havendo qualquer glosa na linha 3 - Serviços utilizados como insumos, que seria a linha própria para demonstrar os créditos alegados pela recorrente, que preferiu em inseri-los nas linhas acima, especialmente na linha de outras operações com direito a crédito.

Além disso, não localizei nos autos qualquer demonstração de que tais valores foram vinculados a algum contrato de prestação de serviço, o que deveria ter sido efetuado pela recorrente, em vista da própria afirmação no Termo de Verificação Fiscal de que a recorrente é empresa estritamente comercial, conforme e-fl. 53.

Relativamente às atividades de exportação com mercadorias (revenda), não há a figura de serviços utilizados como insumos, pois que estes existem em atividades de produção ou de prestação de serviços. Apenas as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda são permitidas, sendo que a corretagem de câmbio não se amolda a nenhuma das duas.

Nas operações de importação por conta própria e por encomenda, o creditamento ocorreria nos termos do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, e seria relativo às contribuições para o PIS-importação e Cofins-importação efetivamente pagas, sendo que a base de cálculo é o valor aduaneiro. No caso, tais despesas não foram tributadas pelas contribuições incidentes na importação.

Quanto às operações de importação por conta e ordem de terceiros, de fato, configuram prestação de serviço, mas com uma particularidade, os recursos são adiantados pelos adquirentes das mercadorias importadas para fazer frente às despesas do despacho

aduanheiro, fechamento de câmbio e pagamentos dos tributos de importação. Assim, tais recursos recebidos não são computados como receita, nem os pagamentos das despesas são consideradas incorridas pela importadora. Assim, as despesas aduaneiras e com o fechamento do câmbio adiantadas pelos adquirentes nas importações por conta e ordem não são contabilizadas como despesas incorridas pela recorrente.

Na situação fática dos autos, a fiscalização glosou despesas contabilizadas pela recorrente, o que nos leva a crer que se tratam de despesas realizadas com operações de importação e exportação de mercadorias próprias ou importação por encomenda. Assim, qualquer possível despesa vinculada a alguma prestação de serviço deveria ser comprovada pela recorrente, demonstrando sua vinculação.

Concernente às despesas de despacho aduanheiro e dos serviços em containers (consolidação, desconsolidação, liberação, arrumação, movimentação, carga e descarga, transferência, levante, devolução, desova, reparo, posicionamento), capatazia, monitoramento, paletização, liberação de bl (bl fee) e assemelhados, valem as mesmas considerações já tecidas.

Frise-se, ainda, que as despesas de capatazia não se amoldam à definição de armazenagem. Nos termos do artigo 57⁴ da Lei nº 8.630, de 1993 (revogada pela Lei nº 12.815, de 2.013), capatazia compreende a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 116/2003 distinguiu os serviços de capatazia dos serviços de armazenagem:

Lei Complementar nº 116, de 2003:

[...]

20 - Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

*20.02 - Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, **armazenagem de qualquer***

⁴ Art. 57. No prazo de cinco anos contados a partir da publicação desta lei, a prestação de serviços por trabalhadores portuários deve buscar, progressivamente, a multifuncionalidade do trabalho, visando adequá-lo aos modernos processos de manipulação de cargas e aumentar a sua produtividade.

[...]

§ 3º Considera-se:

I - Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

Por sua vez, a Lei nº 6.009/1973 estabeleceu a diferenciação ao dispor sobre as tarifas aeroportuárias:

Art. 3º As tarifas aeroportuárias a que se refere o artigo anterior, são assim denominadas e caracterizadas:

[...]

IV - Tarifa de Armazenagem - devida pelo armazenamento, guarda e controle das mercadorias nos Armazéns de Carga Aérea dos Aeroportos; incide sobre consignatário ou transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)

V - Tarifa de Capatazia - devida pela movimentação e manuseio das mercadorias a que se refere o item anterior; incide sobre o consignatário, ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Incluído pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)

Constata-se que se tratam de serviços distintos, sendo que os serviços de capatazia, por falta de previsão legal, não geram créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

No tocante às despesas de seguros, valem as mesmas considerações já tecidas, além de que os seguros contratados para o transporte das mercadorias importadas até o ponto alfandegado estão incluídos no valor aduaneiro e geram créditos de importação das mercadorias importadas, já tomados pela recorrente nas fichas 6B e 16B do Dacon.. Relativamente aos seguros de bens do imobilizado, estas são despesas operacionais sem previsão legal para creditamento.

Quanto à análise têxtil, a recorrente pugnou se tratar de serviço essencial à realização de serviço de importação por conta e ordem de terceiros. Novamente, valem as mesmas considerações já expostas acima, salientando que não localiza-se nos autos prova da vinculação entre referida despesa e qualquer contrato de prestação dos referidos serviços, o que seria necessária dada a particularidade da prestação de serviços nas importações por conta e ordem de terceiros.

Por fim, as despesas de armazenagem na importação não possuem previsão legal de creditamento, pois não se tratam de despesas em operações de venda, nem se afiguram serviços utilizados como insumos, uma vez que a operações de revenda tal definição não se aplica. Já nas importações por conta e ordem de terceiros, novamente ressalta-se a ausência de provas da vinculação destas despesas com qualquer contrato de prestação dos serviços referidos.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 11624.720020/2013-11
Acórdão n.º **3302-003.199**

S3-C3T2
Fl. 41

CÓPIA