



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000282/2010-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-006.917 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Recorrente** HYPERMARCAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2010

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2010

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao

contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

**COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.**

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastas as glosas dos créditos referente as despesas de frete de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da Recorrente; serviços de consultoria; materiais de uso e consumo e utilizados em análise laboratorial; encargos de depreciação sobre bens do ativo vinculados aos laboratórios e centros de logística.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

## **Relatório**

O presente processo trata de auto de infração com origem em procedimento fiscal para verificar os seguintes pedidos de compensação apresentados pela Recorrente referente ao período de abril/2009 a junho/2010

CRÉDITO	TRIMESTRE	PER	VALOR PEDIDO
PIS/PASEP	2º TRIMESTRE DE 2009	21143.07716.270809.1.1.10-8216	732.085,02
COFINS	2º TRIMESTRE DE 2009	27494.77449.270809.1.1.11-9050	2.960.113,75
PIS/PASEP	3º TRIMESTRE DE 2009	37921.96796.281010.1.5.10-0254	1.100.209,36
COFINS	3º TRIMESTRE DE 2009	18887.05058.281010.1.5.11-6961	5.067.630,97
PIS/PASEP	4º TRIMESTRE DE 2009	07621.38627.281010.1.5.10-7031	1.317.238,73
COFINS	4º TRIMESTRE DE 2009	17364.35430.281010.1.5.11-1011	6.067.281,40
PIS/PASEP	1º TRIMESTRE DE 2010	24481.60425.281010.1.5.10-0847	4.187.462,60
COFINS	1º TRIMESTRE DE 2010	39424.69929.281010.1.5.11-7205	19.593.935,51
PIS/PASEP	2º TRIMESTRE DE 2010	24663.37523.281010.1.5.10-0899	4.594.189,59
COFINS	2º TRIMESTRE DE 2010	06993.65571.281010.1.5.11-9291	21.477.636,79

Os pedidos de compensação estão controlados nos seguintes processos:

- 12585.000281/2010-36
- 12585.000282/2010-81
- 12585.000283/2010-25
- 12585.000284/2010-70
- 12585.000285/2010-14
- 12585.000286/2010-69
- 12585.000287/2010-11
- 12585.000289/2010-01
- 12585.000288/2010-58
- 12585.000290/2010-27
- 12585.000281/2010-36

A Fiscalização nos procedimentos de auditoria entendeu por não homologar os pedidos de compensação, ensejando a exigências dos tributos compensados e exigência da multa isolada de 50%, por compensação indevida, prevista no art. 74, §17, da Lei n. 9.430, de 1996, incluído pela Lei n. 12.249, de 2010. Os autos de infração foram vinculados aos processos de compensação formalizados nos seguintes processos:

- 10850.722722/2013-94
- 10850.722761/2013-91
- 10850.722883/2013-88
- 10850.722884/2013-22
- 10850.722885/2013-77
- 10850.722900/2013-87
- 10850.722901/2013-21
- 10850.722902/2013-76
- 10850.722903/2013-11
- 10880.723202/2013-41

Todos os despachos decisórios denegatórios dos pedidos de compensação e os autos de infração para exigência da multa por compensação indevida, citados acima foram objeto de manifestação de inconformidade e impugnação. A primeira instância negou provimento aos recursos da Recorrente.

Além dos processos acima, foi lavrado contra a Recorrente Auto de Infração para exigência do PIS e da COFINS, a partir das glosas de créditos referentes ao mesmo período de abril/2009 a junho/2010. O Auto de Infração foi formalizado no Processo 16004.720544/2013-14 e foi objeto de impugnação que foi parcialmente provido pela Delegacia de Julgamento.

Considerando a vinculação das matérias e a conexão processual, todos os 21 (vinte e um) processos estão sendo julgados nesta mesma sessão.

Realizados estes esclarecimentos passemos ao relatório do presente processo.

Cuida o presente de Pedido de Ressarcimento (PER) a título de Cofins Não-Cumulativa (Mercado Interno) de fls. 14.430/14.434, no montante de R\$ 5.067.630,97, relativo ao 3o trimestre de 2009. A referido crédito, restaram vinculadas as Declarações de Compensação (Dcomp) de fls. 14.486/14.529. Com fulcro na proposição de fls. 14.400/14.429, por meio do despacho decisório de fls. 14.539/14.543, aludido pleito foi indeferido. Em consequência, as compensações cujo crédito tem origem no ressarcimento em causa restaram não homologadas. Consignase, sumariamente, em relação aos aspectos passíveis de resistência por parte da interessada, na aludida proposição (fls. 14.400/14.429): CRÉDITO SOBRE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS 44. Intimado a apresentar uma planilha detalhando os valores constantes na Linha 16 das fichas 06A e 16A, verificouse que os valores neste campo representavam, na sua esmagadora maioria, os créditos decorrentes da revenda de produtos comprados e tributados com alíquotas diferenciadas (vide relação completa à fl. 14125 do processo): (...) 45. Equivocadamente, o contribuinte procedeu a seguinte seqüência de operações: a) A Fabricante "X" procedeu à produção de determinado produto "A" com alíquota diferenciada e tributação concentrada; b) A Hypermarcas compra o produto "A" (vale ressaltar que a Hypermarcas não produz o mesmo produto); c) A Hypermarcas REVENDE o produto "A" no mercado tributado a alíquotas diferenciadas; d) A Hypermarcas se credita das contribuições recolhidas através da Linha 16 das fichas 06A e 16A. (...) 46. A sistemática apresentada na figura acima tem como fundamento o artigo 24 da Lei na 11.727/2008. O fabricante, adquirente desse produto, ao revendê-lo, irá aplicar novamente as alíquotas diferenciadas sobre o mesmo. Ao contrário do comerciante atacadista ou varejista, o fabricante de um produto, ao revender esse mesmo tipo de produto adquirido de outro fabricante, não tem o benefício de redução a zero das alíquotas. (...) 47. A diferença fundamental entre a hipótese prevista em Lei e a utilizada pelo contribuinte está no fato de que o contribuinte revende o produto "A", mas não a produz. Caso ela produzisse o mesmo produto, teria sim direito ao creditamento. Este entendimento é claro no caput do artigo 24 citado: A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (por exemplo: produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), pode descontar créditos relativos à aquisição DESSSES produtos de outra pessoa jurídica fabricante para revenda no mercado interno: (...) 49. Os comerciantes atacadistas e varejistas, mesmo que submetidos ao regime não cumulativo, não podem descontar créditos em relação à aquisição de tais produtos para revenda. 50. Foram apresentadas à fiscalização planilhas contendo os valores a serem creditados numa suposta operação de revenda de produtos adquiridos de terceiros (fabricantes dos mesmos produtos fabricados pela própria

Hypermarcas). 51. Nesta planilha, encontrados valores para os 6 primeiros meses de 2010, foi possível filtrar os produtos correspondentes aos CFOP de Compras para Comercialização de produtos com Tributação Monofásica (art. 1º da Lei nº 10.147/2000) apresentados na Linha 16 das fichas 06A e 16A, glosando integralmente (fls. 13899 a 14123). Ou seja, restou comprovado que a contribuinte revende produtos monofásicos sem a incidência da tributação relativa às contribuições PIS/COFINS (alíquota zero). Desta forma, tendo em vista que a Hypermarcas revende os produtos como atacadista (aplicando alíquota zero nas saídas dos produtos revendidos), não há que se falar em direito ao crédito sobre as aquisições destes produtos de incidência monofásica revendidos. Com efeito, somente no 1º semestre de 2010 a Hypermarcas revendeu, com alíquota zero, R\$ 840 Milhões de reais de produtos sujeitos à tributação monofásicos. RÉGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (...) 53. O contribuinte em tela, à época que produzia gêneros alimentícios, no período de março de 2006 a dezembro de 2011, teve intenção de utilizar o disposto no artigo citado acima, adquirindo tomate in natura (NCM 0702.00.00) e milho verde in natura (NCM 0709.90.19) e industrializando-os em produtos como, por exemplo, molhos de tomate e extrato de tomate (ambos com NCM 2103.20.10: Ketchup e outros molhos d/tom.inf. a 1kg Inc.). 54. Todavia, produtos do Capítulo 21 – preparações alimentícias diversas, Posição 2103 – preparações para molhos e molhos preparados; condimentos e temperos, não estão citadas no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, razão pela qual não há previsão legal para o usufruto do crédito presumido pretendido pelo contribuinte, sendo por isso, glosados na sua totalidade. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO (...) CREDITAMENTO – COMBUSTÍVEIS 57. Conforme as transcrições acima do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o desconto de crédito é calculado em relação aos “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...”. 58. Importante frisar que o uso dos combustíveis e lubrificantes precisa ser feita na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou seja, combustíveis e lubrificantes utilizados em outras áreas não produtivas, não geram direito ao crédito. 59. Intimado a apresentar a utilização de cada combustível nas diversas fases da produção, o contribuinte assume ter atrelado, por um lapso, centros de custos administrativos como base de cálculo dos créditos das contribuições, concluindo que os combustíveis utilizados nas caldeiras representam mais de 80% das aquisições do período fiscalizado (Resposta à Intimação de 25/03/2013). 60. Com base nas informações apresentadas, os valores mensais do código CFOP 1.653 – Compra de combustível ou lubrificante – foram glosados em 20%. CREDITAMENTO – SERVIÇOS DE MÍDIA 61. Pela base legal apresentada, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. (...) 64. Verificase, pois, que dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo. 65. A legislação adota, para fins de apuração de créditos na modalidade da não cumulatividade, a enumeração exaustiva dos dispêndios capazes de gerar crédito e, no que toca à questão dos dispêndios com insumos, os vincula à utilização na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 66. Dessa forma, o dispêndio com um serviço contratado poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do serviço na respectiva atividade econômica. 67. Passase a analisar tal fundamentação sob o prisma da atividade da empresa e dos dispêndios que entende serem insumos. 68. No caso em tela, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE principal da empresa (não existem CNAE secundárias), constante do sistema CNPJ, é definido como sendo: 2121101 Fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano. 69. Os serviços de mídia, publicidade, propaganda e divulgação, bem assim o material de divulgação neles

empregado, em que pese poderem ser necessários para o desempenho da atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos medicamentos alopáticos para uso humano produzidos pela empresa. Portanto, não é admissível a apuração de créditos relativos a esses dispêndios no caso em tela. (...) 72. Em vista do exposto, os valores acerca dos serviços de mídia, brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio foram integralmente glosados, já que estas despesas não são empregadas na produção ou na prestação dos serviços relativos aos bens produzidos pela fiscalizada. CREDITAMENTO – FRETE SOBRE VENDAS – SD 2011 – 02 (...) 76. O art. 15 da citada Lei no 10.833, de 2003, estendeu o benefício previsto no inciso IX do citado art. 3º acima transcrito também para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Conforme já visto, trata-se do direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem de mercadorias e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda. Vejase o que dispõe o citado art. 15: (...) 77. Portanto, as hipóteses de creditamento sobre fretes não abrangem o transporte de produtos ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais visando à conclusão desses bens e também na distribuição dos produtos acabados para os pontos de comercialização dos mesmos. Como se vê, referida operação refere-se a frete empregado no transporte interno de produtos inacabados e de produtos acabados que são levados aos estabelecimentos de vendas da mesma empresa (Centros de Distribuição). Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições. 78. Para isso, a empresa foi intimada a apresentar planilhas dos fretes, de forma que apenas foram considerados passíveis de creditamento apenas os fretes sobre operações de vendas e os fretes utilizados no transporte de insumos empregados na produção dos bens destinados à venda (fl. 5271). CREDITAMENTO – BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS 79. Na Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), existe vedação expressa acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas: (...) 80. Na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), também existe a vedação expressa acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas: (...) 81. Desta forma, apropriações de crédito como, por exemplo, As Análises de Cálculo, prestadas por Nádia Prado Rocha (CPF: 585.572.88115), Documento 2009, contabilizadas em 2009/03 foram glosadas. CREDITAMENTO – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO 82. Conforme apresentado na Lei 10.833/2003, a depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado só pode ser considerada para fins de crédito caso haja relação direta na produção e venda ou prestação de serviço, ao passo que, no caso das edificações e benfeitorias, seu uso dentro da empresa pouco importa: (...) 83. A Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, veio regulamentar e disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. 84. A partir de maio de 2008, segundo a Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, o prazo de utilização da depreciação dos bens adquiridos passou a ser de 12 meses, ao passo que a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, definiu uma gradual diminuição deste prazo até o ponto da apropriação ser de forma imediata a partir de 3 de agosto de 2011. 85. O contribuinte apresentou planilhas detalhando os valores apresentados nos DACON referentes ao creditamento sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação e com base no valor de aquisição ou de construção). 86. Através dos dados apresentados, foi possível distinguir os centros de custo de acordo com o tipo de ativo em questão, de modo que apenas os bens inseridos em centros de custo relacionados diretamente à área de produção da empresa foram aceitos. 87. Cabe lembrar que quando o legislador quis estabelecer que o crédito poderia ser calculado em relação a outros setores da empresa (e não somente em relação ao setor de produção do produto destinado à venda), assim o fez. 88. Foi o que ocorreu em relação aos créditos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos” e também a “edificações e benfeitorias em imóveis próprios

ou de terceiros”. Nesses casos o legislador utilizou a expressão “utilizados nas atividades da empresa”, conforme se vê abaixo: (...) 89. Observamos que no caso da depreciação de máquinas e equipamentos o legislador utilizou a expressão “para utilização na produção de bens destinados à venda...”, enquanto que no caso da amortização de edificações e benfeitorias utilizou a expressão “utilizados nas atividades da empresa”. Vejamos: (...) 90. Destarte, se a melhor interpretação da lei fosse no sentido de que o conceito de “produção do produto destinado à venda” abrange todos os setores da empresa, por que o legislador faria essa distinção? 91. Em vista do exposto, as edificações e benfeitorias utilizadas em quaisquer atividades da empresa foram aceitos independentemente do centro de custo relacionado (fl. 10664).

**CREDITAMENTO – APROVEITAMENTOS EXTEMPORÂNEOS** 92. O contribuinte informou como créditos do 1º trimestre de 2009 ao 2º trimestre de 2010, valores apurados desde o 1º trimestre de 2004. Tratam-se de valores de Insumo Agrícola Crédito Presumido (Período de Apuração de jun/2005 a jan/2009), Insumo Aquisições de Mídia (fev/2004 a jan/2009) e Créditos Rateios – DM (fev/2004 a mai/2007) Créditos não contabilizados à época, proveniente da DM Indústria Farmacêutica Ltda. CNPJ: 67.866.665/000153, incorporada pela Hypermarcas S.A. em 01/10/2007). 93. Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 mencionam que o crédito a ser calculado refere-se ao mês em que for apurada a contribuição: (...) 94. A Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 (à época, legislação específica aplicável à matéria), no seu art. 22 (§ 3º), estabeleceu que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestrecalendário. (...) 97. O demonstrativo adequado para apresentar os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS é o DACON. Como a lei permite que o crédito não aproveitado em determinado mês seja utilizado para desconto da contribuição apurada nos meses subsequentes, é necessário que o contribuinte informe em cada mês qual é o exato montante do crédito acumulado. 98. Caso ocorram quaisquer erros em sua apresentação, não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os DACON e DCTF correspondentes, ou seja, retificar as declarações do mesmo período dos créditos, em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005: (...) 99. Ressalte-se que nos casos de ocorrência de erros no preenchimento ou de insuficiência de informações apresentadas à administração tributária, o ônus de corrigilos cabe exclusivamente ao contribuinte, mediante a apresentação de provas inequívocas das alterações pretendidas. Não o fazendo, o próprio contribuinte assume que os dados processados constituem expressão de verdade dos fatos escriturados na contabilidade da empresa e que, portanto, devem ser adotados como válidos. 100. Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar os valores apresentados nos meses corretos da sua apuração, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário. O prazo para se apresentar ou retificar o DACON é suficientemente dilatado para que a própria empresa efetue tais ajustes. 101. Não se justificaria a pretensão em compensar supostos créditos relativos a períodos precedentes. Além disso, não é possível reconhecer o crédito além daquele que a própria empresa afirma ter apurado no próprio trimestrecalendário objeto do pedido. Ademais, quando um crédito relativo à contribuição PIS/COFINS é apropriado, o valor correspondente ao crédito deve ser excluído do custo e, conseqüentemente, do Lucro Líquido e da BC da CSLL, aumentando a CSLL e o IRPJ devido. Portanto, se faz imprescindível a retificação não só do DACON, mas também da DCTF e DIPJ dos períodos em que há repercussões tributárias. 102. Diante do exposto, os créditos que não foram informados nos seus períodos corretos foram integralmente glosados (fl. 13083). 103. Importante frisar também que alguns valores, independentemente de serem extemporâneos, não geram direito ao crédito. É o caso das Aquisições de Mídia (Ver parágrafo 62 deste documento). Períodos escriturados nos DACON de maio de 2009 a junho de 2010, referentes aos períodos de apuração extemporâneos de junho de 2004 a janeiro de 2009), totalizando o montante de R\$ 615.482.631,13. **EFEITOS DOS ITENS ACIMA MENCIONADOS NO DACON** 104. Diante do exposto, os DACON dos períodos fiscalizados foram refeitos, apenas para fins de apuração do eventual saldo credor, com base nos dados auditados às fls. 2170 a 14125, resultando nas planilhas constantes do presente processo (fls. 14220 a 14266). **CONCLUSÃO** 105. Nos termos

do artigo 32, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, cada pedido de ressarcimento “deverá referir-se a um único trimestrecalendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestrecalendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação”, conforme se vê abaixo: (...) 106. Tendo em vista que, após as glosas efetuadas, o valor do crédito de COFINS Mercado Interno do 3º TRIMESTRE DE 2009 é inferior ao débito apurado no mesmo período, não há qualquer valor a ser ressarcido ao contribuinte, conforme demonstrativo de fl. 14399. 107. Em vista de todo o exposto, com base nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no artigo 6º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, nos termos do artigo 194 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, acerca do Pedido de Ressarcimento no valor de R\$ 5.067.630,97 (Cinco Milhões, Sessenta e Sete Mil Seiscentos e Trinta Reais e Noventa e Sete Centavos), PROPOMOS à SAORT DA DRF SÃO JOSÉ DO RIO PRETO o INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO, considerandose NÃOHOMOLOGADAS AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS. Inconformada, em 14 de outubro de 2013, por intermédio de seus representantes, apresenta a interessada manifestação de inconformidade (fls. 14.564/14.615), onde, em apertada síntese, após exposição dos fatos que julga ocorridos, assevera: II – PRELIMINARMENTE II.1. NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS NA JUNTADA DOS DOCUMENTOS QUE FUNDAMENTARAM O DESPACHO DECISÓRIO Inicialmente, antes de discorrer sobre o mérito do despacho decisório que entendeu pela glosa dos créditos objetos do PER em análise, importa ressaltar, a despeito dos melhores esforços empreendidos pela Requerente, a dificuldade de "decifrar" os argumentos, todas as informações e a composição de todos os valores mencionados pela DRF SJR nas mais de 12.000 páginas juntadas ao despacho decisório, tarefa que é claramente prejudicada pelo exíguo prazo de 30 dias para a apresentação da defesa administrativa. De fato, como mencionado anteriormente, a decisão ora combatida se lastreia em documentos e informações pertinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal ("MPF") no 08.1.90.002011037392 também tratando de PIS e COFINS, iniciado em 09/01/2012, pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária ("DERAT"), e ainda não encerrado pelo Sr. Agente Fiscal responsável. Portanto, ainda não foi levado ao conhecimento da Requerente os argumentos, explicações e metodologia adotada por tal fiscalização do PIS e COFINS. Em homenagem ao princípio da verdade material, bem como ao cordial relacionamento existente entre o Sr. Agente Fiscal e a Requerente, esta deve receber, antes do encerramento da fiscalização do PIS e da COFINS, informações claras e precisas acerca dos procedimentos adotados pelo Sr. Agente Fiscal, sob pena de nulidade de todo o processo. Assim, por se apoiar em MPF ainda em andamento, o qual, voltese a frisar, esta em andamento há mais de dois anos e já gerou 9 intimações, a entrega de 35 planilhas, 41 documentos e por volta de 150 cópias de notas fiscais, constatase que não estão presentes nos autos desse processo administrativo quaisquer indicativos claros a respeito dos exatos valores analisados e glosados, bem como da relação entre os argumentos utilizados pela DRF SJR no despacho decisório e na Informação Fiscal e as informações prestadas pela Requerente durante a fiscalização. É o que se passará a demonstrar. (...) Além da quantidade exorbitante de informações, é de extrema importância salientar que as "planilhas constantes do presente processo (fls. 14220 a 14266)" são apenas "papéis de trabalho" da fiscalização, contendo testes, observações e menção de planilhas, cuja localização não foi possível em meio as mais de 12.000 folhas anexadas. (...) Por causa da ausência de clara correlação entre os argumentos e os documentos juntados, da ausência de demonstração de composição dos valores glosados neste processo, ou ao menos da correlação dos documentos juntados com as "planilhas" das fls. 14173 a 14219, impossibilitando a Requerente e essa E. Turma de Julgamento de verificarem a sua correção e veracidade, notase, por consequência, que o crédito tributário exigido em razão da não homologação das compensações vinculadas ao PER em análise é ilíquido e incerto, não podendo, por esse motivo, prevalecer. A iliquidez e incerteza que rondam a combatida decisão é ainda mais patente pelo fato do MPF nº 08.1.90.002011037392, que se destina a análise da apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, ainda não ter

sido encerrado, o qual, potencialmente, pode culminar com conclusões diversas das que nortearam a decisão ora combatida. (...) Ante o exposto, em razão da ausência de liquidez e certeza da exigência contida no presente processo, a Requerente aguarda que essa E. Turma Julgadora cancele integralmente o despacho decisório aqui combatido.

**II.2. MOTIVAÇÃO IMPRECISA E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO** Além disso, a jurisprudência administrativa já se manifestou, reiteradas vezes, no sentido de que a falta de motivação, ou a motivação imprecisa do lançamento, acarreta a sua nulidade, conforme se extrai das ementas abaixo transcritas, verbis: (...) Nesse sentido, diversos foram os vícios identificados no referido Processo quanto à ausência ou imprecisão de fundamentação ou de motivação da DRF SJR, vejamos.

**II.2.1. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS PARA REVENDA — REGIME MONOFÁSICO — ALÍQUOTA DIFERENCIADA** De início, destacase que não houve, no período analisado, aproveitamento de créditos decorrentes da incidência monofásica do PIS e da COFINS, como afirma ter ocorrido a DRF SJR na Informação Fiscal (fls. 15 a 18) e respectivo despacho decisório. De fato, a Requerente não se aproveitou de créditos de PIS e COFINS na aquisição para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica de tais contribuições no 3º trimestre de 2009. No entanto, de forma surpreendente e demonstrando completa imprecisão quanto à análise das informações prestadas pela Requerente quando da fiscalização, a DRF SJR considerou dados referentes ao ano de 2010 para fundamentar o indeferimento do PER referente ao 3º trimestre de 2009. Nessa linha, não resta dúvida que a mencionada imprecisão da DRF SRJ teve como consequência a utilização de motivação e fundamentação inaplicáveis ao presente Processo, dado que, repitase, a Requerente não apropriou no período em análise qualquer créditos relacionados à aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS.

**II.2.1.1. DA FALTA DE PERTINÊNCIA DO QUESTIONAMENTO SOBRE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS** É extremamente emblemático a tudo que já foi exposto a alegação de créditos sobre alíquotas diferenciadas, longamente descrita nos itens 44 a 51 da Informação Fiscal. Após tecer longos comentários e ilações, com as quais a Requerente discorda, no item 51. a DRF SJR assevera que "nessa planilha, encontrados valores para os 6 PRIMEIROS MESES DE 2010 foi possível filtrar os produtos correspondentes aos CFOP de Compras para Comercialização de produtos com Tributação Monofásica (art. 1º da Lei nº 10.147/2000) apresentados na Linha 16 das fichas 06a e 16a, glosandoos integralmente (fls. 13900 a 14124)." Fica patente, portanto, que esse tema é completamente alheio ao período ao qual a PER ora debatida se refere (3º trimestre de 2009) não podendo, conseqüentemente, sequer ser aventado na ora combatida decisão e motivo pelo qual a Requerente não oferecerá qualquer comentário. Afortunadamente, ao menos nesse tópico, a DRF SIR mencionou o período de aproariação de créditos (1º semestre de 2010), tornando incontestes a sua inaplicabilidade ao caso em tela. Contudo, não é possível verificar quais outras alegações não são aplicáveis ao caso em tela. Fica demonstrado de maneira exemplar, portanto, quão cerceada a Requerente se encontra nos seus direitos mais básicos de defesa diante da combatida decisão.

**II.2.2. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS** Adicionalmente, a exemplo do descrito no item acima, a Requerente destaca que também não houve, no período analisado, aproveitamento de créditos presumidos decorrentes de aquisição de produtos agrícolas de pessoas físicas, como afirma ter ocorrido a DRF SJR na Informação Fiscal (fls. 18) e respectivo despacho decisório. A Requerente esclarece que não se aproveitou de créditos de PIS e COFINS na aquisição de produtos agrícolas de pessoas físicas no 3º trimestre de 2009. Entretanto, novamente demonstrando completa imprecisão quanto à análise das informações prestadas pela Requerente quando da fiscalização, a DRF SJR considerou dados referentes aos anos de 2009 e 2010 para fundamentar o indeferimento do PER referente ao 3o trimestre de 2009. Assim, não resta dúvida que a mencionada imprecisão da DRF SJR teve como consequência a utilização de motivação e fundamentação inaplicáveis ao presente Processo, dado que, repitase, a Requerente não apropriou no período em análise qualquer créditos relacionados à aquisição e produtos agrícolas de pessoas físicas.

**II.2.3. FALTA DE INDICAÇÃO DOS QUESTIONAMENTOS QUANTO AOS CRÉDITOS PRESUMIDOS** Outro ponto que

causa incerteza quanto à fundamentação e motivação da DRF SJR, diz respeito às fls. 9 a 15 da Informação Fiscal. Isso porque, nas referidas fls., a DRF SJR faz menção à apuração de crédito presumido quanto a diversos produtos comercializados pela Requerente, sem, no entanto, indicar suas conclusões e eventuais questionamentos a respeito do tema. Em outras palavras, não fica claro à Requerente o exato motivo que levou a DRF SJR a mencionar esse tema na Informação Fiscal, ou seja, não pôde a Requerente identificar se efetivamente tratase de fundamento para a glosa dos créditos e consequente indeferimento do PER em análise.

**II.2.4. FALTA DE PERTINÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO ANEXADA** Ainda, vale destacar que a DRF SJR juntou ao referido processo a título de suposta comprovação dos argumentos por ela utilizados mais de 12.000 páginas de imagens de informações e "planilhas" que, vistas dessa maneira (sem qualquer explicação ou correlação), nada dizem ou, ao menos, nada explicam, quanto aos fundamentos levantados na Informação Fiscal e no despacho decisório. Além disso, importante ressaltar que não há nessas 12.000 páginas qualquer demonstrativo acerca dos valores efetivamente glosados, o que impossibilita a Requerente a conhecer exatamente os fundamentos que levaram a DRF SJR a indeferir integralmente o PER em análise. Portanto, em razão do verdadeiro processo kafkiano ao qual a Requerente está sendo submetida, no qual não é possível saber qual a composição dos valores questionados e verdadeiros fundamentos que a DRF SJR está se utilizando, se requer a essa E. Turma Julgadora o cancelamento do despacho decisório ora combatido.

**II.2.5. CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.** Apenas a título ilustrativo, a DRF SJR decidiu que as "apropriações de crédito como, por exemplo, As Análises de Cálculo, prestadas por Nádia Prado Rocha" não merecem prosperar e, portanto, foram glosadas. Contudo, a Requerente se surpreendeu ao se deparar com referido ponto na Informação Fiscal. Ora, é de conhecimento da Requerente que a legislação acerca do tema veda expressamente o creditamento de PIS e da COFINS acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas. Tanto é assim, que sequer adota como seu procedimento a tomada de crédito referente a tais bens e serviços. Nesse contexto, a Requerente desconhece os serviços prestados pela Sra. Nádia Prado Rocha e, uma vez que sequer foi questionada acerca destes na decorrência do processo fiscalizatório, o qual lembrese mais uma vez, ainda não foi encerrado, não vislumbra argumentos para poder se defender neste ponto. Ademais, a DRF SJR na Informação Fiscal não indicou quaisquer informações acerca do documento que mencionou, impedindo, mais uma vez, a Requerente de exercer seu direito de defesa: um verdadeiro absurdo! Por fim, a DRF SJR ao menos menciona o valor glosado a esse título ou situações semelhantes, transformando as mais de 12.000 folhas apresentadas à Requerente em obstáculo intransponível, sobretudo no exíguo prazo de 30 dias, para o efetivo entendimento dos fatos a ela imputados pela fiscalização, condição essencial a preparação de qualquer defesa, ou mesmo para o reconhecimento de erros por ventura cometidos. Conclui-se, portanto, que não deve prevalecer a alegação da DRF SJR neste ponto, haja visto a impossibilidade da Requerente de se defender do quanto alegado pela fiscalização.

**II.3. DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA** Ainda, diante de todo o exposto, verificase a patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a Requerente sequer tem conhecimento dos corretos fundamentos e da composição dos valores glosados pela DRF SJR que levaram ao indeferimento do PER referente ao 3o trimestre de 2009 em análise no presente processo. Deveras, a Requerente possui a impossível tarefa de "decifrar" no prazo exíguo de 30 dias a composição dos valores glosados pela DRF SJR ao longo de mais dois anos de auditoria para confirmar se os valores ora combatidos são certos e condizentes com a realidade. Além disso, a imprecisão da DRF SJR quanto a análise dos documentos apresentados e dos fundamentos utilizados prejudica (para não dizer impossibilita) o exercício do direito de defesa da Requerente. Nesse sentido, os vícios apresentados acima somados ao exíguo prazo de 30 dias para apresentação da presente Manifestação de Inconformidade, demonstram, claramente, o cerceamento do direito de defesa da Requerente, por não poder se defender de forma ampla a todas as acusações que lhe foram imputadas. (...) Dessa maneira, não tendo sido apresentados os fundamentos precisos para a glosa de créditos utilizados pela DRF SJR e, sobretudo, a

clara composição dos valores glosados associados a cada um dos pretensos fundamentos, que levaram ao indeferimento do PER objeto desse processo administrativo, verificase claramente que não foi oferecido à Requerente o "direito à informação geral" e o "direito de audiência" em incontestável afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual deve ser cancelado por essa E. Turma Julgadora o despacho decisório ora combatido. (...) Ante o exposto, demonstrada a violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório face à impossibilidade de a Requerente se defender adequadamente, requeira a essa E. Turma Julgadora o cancelamento integral do despacho decisório ora combatido. Portanto, seja pela (i) ausência de liquidez e certeza, seja pela (ii) a ausência de motivação clara do despacho decisório, ou, ainda, (iii) pelo cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, que compromete toda a sua lisura do crédito tributário exigido, aguarda a Requerente que essa E. Turma Julgadora cancele o despacho decisório ora combatido em sua totalidade.

III – DO DIREITO III.1. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS A Requerente apurou créditos da COFINS, em decorrência de diversas despesas. Mesmo estando em andamento o MPF nº 08.1.90.002011.37392, como mencionado anteriormente, no qual a Requerente vem apresentando esclarecimentos acerca do seu processo econômico, bem como das despesas incorridas em razão deste, além de municiar a DRF SJR com toda a documentação requerida, restou decidido o indeferimento da PER referente ao 3o trimestre de 2009 pelo reconhecimento parcial do crédito da COFINS. Notase, ainda, que a DRF SJR não reconhece esse direito ao crédito exclusivamente para fins da verificação de saldo credor, como exposto no item 104. da Informação Fiscal, sujeitando, portanto, a Requerente a eventual decisão divergente por ocasião do fim do MPF nº 08.1.90.002011.37392: (...) Mesmo se desconsiderarmos a insegurança jurídica intrínseca a um processo fiscal que desconsidera créditos "apenas para fins de apuração de saldo credor", o que por si só deveria culminar com a nulidade da combatida decisão, como amplamente demonstrado anteriormente, tais alegações não devem ser levadas em consideração, em virtude de fundamentos teóricos que sustentam a improcedência da exigência de débitos fiscais ora contestada e que serão detidamente analisados a seguir. Mais uma vez lembramos que só resta à Requerente a se deter em fatos teóricos em virtude da total impossibilidade de discorrer acerca de fatos em virtude de falta de demonstração da associação de dados e documentos aos fatos alegados pela DRF SJR.

III.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS A sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico, para fins das contribuições do PIS e da COFINS pela Emenda Constitucional 42. O ordenamento constitucional encontra repercussão nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que indicaram em seus artigos 30 lista enumerativa das despesas que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições. (...) Cabe esclarecer que, a despeito de a Constituição não definir expressamente o conceito de não cumulatividade, tal fato não autoriza que a definição da questão seja delegada livremente ao legislador ordinário, conforme leciona Celso Antonio Bandeira de Mello: (...) Assim, a ausência de definição expressa não autoriza a conclusão de que o conteúdo do conceito de não cumulatividade deva ser delimitado no âmbito infraconstitucional. Bem ao contrário, esse silêncio decorre da prévia existência desse conceito, que, assim, foi incorporado implicitamente ao texto constitucional. (...) Pois bem. Paralelamente ao que ocorre com o ICMS e IPI, a não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendida, do ponto de vista constitucional, como uma sistemática voltada à desoneração da receita ou faturamento, culminando na tributação apenas pelo valor adicionado "base tributável" pelo contribuinte. Devese evitar, portanto, a ocorrência da mencionada "incidência em cascata" sobre a receita ou faturamento. (...) Assim, segundo o regime de apuração não cumulativo, os contribuintes ficaram autorizados a descontar da base de cálculo do PIS e da COFINS créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, entre outros. Desta feita, inquestionável, no plano constitucional, que deve ser respeitado pela administração pública, o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na forma como realizado pela Requerente, já que as despesas questionadas pela DRF SIR se caracterizam como

imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial, não havendo como desconsiderá-lo para fins de apuração do PIS e a COFINS, sob pena de tais tributos incidirem sobre base de cálculo superior ao mero valor agregado em etapa posterior. (...) Com relação às despesas desconsideradas como insumo, inicialmente, é importante destacar que, de acordo com o regime da não cumulatividade, darão direito a crédito de PIS e de COFINS as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, especificamente para demonstrar o equivocado conceito de insumo adotado pela DRF SJR, passase a analisar o conceito de "insumo" para fins de aplicabilidade da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

III.2.1. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS A fim de delimitar o conceito de insumo, a Receita Federal do Brasil ("RFB") expediu as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 e nº 404, de 12 de março de 2004, as quais, em seu artigo 66, parágrafo 5º, incisos I e II, e artigo 80, parágrafo 4º, incisos I e II, respectivamente, assinalaram o que se entende por insumos, verbis: (...) De acordo com essa redação, o conceito de insumo na visão da RFB seria muito mais restritivo do que aquele a que alude a própria legislação do PIS e da COFINS. As referidas INs interpretaram o termo "insumos" consoante conceito estabelecido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ("RIPI"). Ocorre que, como regra geral, o IPI, assim como o ICMS — que adota o mesmo conceito de insumo do IPI — são impostos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços, ao passo que o PIS e a COFINS são tributos que incidem sobre receita. Consequentemente, a aferição do valor agregado na base tributável das contribuições (receita) pelo contribuinte restaria prejudicada pela aplicação dos conceitos inerentes e exclusivos à produção e circulação de mercadorias, que não se alinham perfeitamente à base tributável de receita. (...) Além disso, é importante destacar que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a não cumulatividade do PIS e da COFINS, não restringiu a apuração do crédito de tais contribuições aos valores cobrados em operações anteriores, como ocorre no caso do ICMS e do IPI, o que demonstra que o objetivo da não cumulatividade dessas contribuições é viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita a ser auferida, absolutamente distinto dos citados impostos. (...) Justamente por esse motivo, o conceito de "insumo" no contexto dessas contribuições deve ser entendido de forma mais ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são necessários e estão relacionados à atividade principal da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento. Se a base de cálculo do PIS e da COFINS sob a sistemática não cumulativa a receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, deve ser admitida necessariamente em contrapartida, e sob o próprio princípio que rege a apuração dessas contribuições, o aproveitamento de créditos atrelados às despesas vinculadas e efetivamente necessárias à obtenção daquilo que será tributado (receita). A partir desse raciocínio, é lógico sustentar um conceito de insumo que mais se identifique com aquilo que possa ser classificado contabilmente como as despesas que possam ser consideradas como necessárias (artigo 299 do RIR/99) e intrinsecamente relacionadas e indispensáveis à atividade fim da companhia (nos termos previstos em seu Estatuto Social). (...) Como se pode verificar, portanto, diante das possíveis dúvidas acerca do conceito de insumo para fins da apuração de créditos de PIS e de COFINS, a jurisprudência vem se firmando no sentido de que, dada a sistemática da não cumulatividade dessas contribuições, tal conceito não deve ser entendido de forma tão restritiva como pretendido pelas referidas INs, devendo abranger se não todas as despesas necessárias da pessoa jurídica, ao menos, os custos essenciais e inerentes relacionados diretamente à sua atividade principal. A seguir, a Requerente demonstrará detalhadamente que os créditos por ela tomados e glosados pela DRF SJR decorrem de despesas ligadas à sua atividade, de modo que sem elas, a Requerente não conseguiria auferir a receita decorrente da alienação de seus produtos. Assim, não resta dúvida de que as despesas a seguir tratadas enquadraram-se no conceito de insumo, conforme delineado pela jurisprudência administrativa e judicial, razão pela qual permitem a apuração de créditos do PIS e da COFINS.

III.3. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE MÍDIA A DRF SJR entendeu por bem que "os serviços de mídia, publicidade, propaganda e divulgação, bem assim o material

de divulgação neles empregado, em que pese poderem ser necessários para o desempenho da atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos medicamentos alopáticos para uso humano produzidos pela empresa". Neste contexto, há de se destacar que, em princípio, a legislação do PIS e da COFINS não autoriza nominativamente a apropriação de crédito escritural em razão de despesas havidas com propaganda e marketing. Sendo assim, a análise quanto à possibilidade de creditamento pela Requerente em razão de referidas despesas passa pela definição de insumos já explanada detalhadamente em item anterior, conforme artigo 3o, inciso II, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03. Conforme se pode verificar no prospecto definitivo de distribuição pública primária e secundária de ações ordinárias de emissão da Requerente (doc. 04), a sua atividade empresarial é definida ao mercado como sendo a aquisição, gestão de marketing e comercial de um dos maiores e mais diversificados portfólios de marcas de produtos de bens de consumo no Brasil: (...) Assim, os produtos comercializados pela Requerente, sempre de marcas registradas de sua titularidade, são notoriamente conhecidos no Brasil, como por exemplo: "Benegrip", "Bozzano", "Melhoral", "Monange", "Gelol" e "DorilL" dentre outros. Portanto, é necessário que a Requerente, para alavancar a sua atividade empresarial (venda de produtos com as suas marcas), efetue uma gestão agressiva de marketing, além, obviamente, de cuidar de maneira diligente de questão mercadológica de marcas consagradas de bens de consumo presentes no mercado brasileiro. (...) Deveras, não é difícil perceber que em razão dos investimentos maciços em propaganda e marketing é que diversos produtos do portfólio de marcas da Requerente possuem slogans conhecidos por todas as classes sociais de consumidores no Brasil: (...) Dessa forma, no caso da Requerente, no que diz respeito às despesas incorridas com relação a serviços de mídia, brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio, devem gerar direito a crédito do PIS e da COFINS, porquanto cada uma dessas despesas contribui diretamente para a divulgação das marcas da Requerente em diferentes setores do mercado consumidor, alavancando seus negócios e, por consequência, as receitas submetidas à tributação pelas referidas Contribuições. III.4. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS FRETES SOBRE VENDAS A DRF SJR entendeu que, por não tratarem de "despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador)", os créditos aproveitados pela Requerente em virtude do frete entre seus estabelecimentos, entre outros, devem ser glosados. No caso da Requerente, já foi mencionado que esta trabalha com operação de venda e revenda de produtos. Essa operação, vale lembrar, é subdividida em etapas, sendo a primeira delas a aquisição dos produtos; a segunda, a remessa desses produtos aos centros de distribuição; e a terceira, a remessa dos centros de distribuição aos seus clientes. Logo, de acordo com essas premissas, o próprio texto do artigo 3o, IX, da Lei n.º 10.833/03 autoriza, em sua literalidade, a apropriação do crédito que a DRF SIR ora pretende afastar. (...) Ora, o frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda. Assim, são intrínsecas à geração de receitas da Requerente as despesas de frete inerente a: (i) transferência de mercadorias ou insumos de uma unidade para outra; (ii) entrega de mercadorias que foram dadas em bonificação aos clientes; e (iii) retirada de mercadorias devolvidas pelos clientes, que são de responsabilidade da Requerente, entre outras. (...) Ora, tratase, no caso em foco, de despesas com transportes que se afiguram imprescindíveis para a venda ao consumidor. O mesmo podese dizer com relação às despesas com frete ligadas às bonificações originadas de vendas. Isso porque, a bonificação não se configura como uma doação da Requerente, mas sim como extensão da própria venda por ela realizada, pelo que a despesa de frete relacionada a essa operação deve ser passível de creditamento pelo PIS e pela COFINS. Dessa forma, é inquestionável que a bonificação, em conjunto com todas as circunstâncias comerciais que lhe deram ensejo, totalizam uma operação de venda, como definida pela legislação pertinente, pelo que não resta dúvida quanto a possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS nos fretes relacionados também a essa operação. Neste sentido, não há dúvidas de que, também por esse motivo, o creditamento em comento encontra amparo na própria legislação da nãoacumulatividade. III.5. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS

RELATIVOS AOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO No que se refere aos bens incorporados ao ativo imobilizado da Requerente, a DRF SJR dá a entender, com base na leitura dos itens 86 e 87 do documento de Informação Fiscal, abaixo transcritos, que os bens passíveis de crédito são aqueles relacionados ao setor de produção do produto destinado à venda: (...) Muito embora a DRF SJR não elenque os centros de custos que considera como produtivo, bem como não demonstre a quantificação dos valores glosados, dificultando assim a compreensão dos critérios e parâmetros utilizados para quantificação da glosa, a Requerente infere que foram aceitos para fins de crédito os bens considerados intrinsecamente ligados à produção. Importante notar apenas que a conceituação de "produtivo" por si só já é potencialmente tema de controvérsia. No presente caso, no entanto, tal conceituação não pôde ser abordada de maneira adequada pela falta da identificação dos centros de custos elevados ao status de produtivos pela DSR SJR. Assim, apenas a título especulativo/ argumentativo/ exemplificativo, não é possível entender se o centro de custo de laboratórios e controle de qualidade foi considerado produtivo ou não. Tal dúvida se justifica posto que ao longo da fiscalização em diversas oportunidades a DRF SJR deu a entender que tal setor, mesmo sendo uma exigência legal para a atividade da empresa, não seria produtivo por não estar diretamente vinculado à transformação dos produtos. Após tal ressalva, destacamos que conforme incisos VI e VII, do artigo 3o, da Lei nº 10.833/03, são passíveis de crédito (i) as máquinas, (ii) os equipamentos e (iii) outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados (a) para locação a terceiros, ou (b) para utilização (b.1) na produção de bens destinados à venda ou (b.2) na prestação de serviços, in verbis: (...) Inicialmente, cumpre esclarecer que a DRF SJR deveria ter se apegado a utilização desses ativos no desenvolvimento das atividades da Requerente, que, além da industrialização, possui forte atuação nas operações de revenda de mercadorias produzidas por terceiros, as quais incorrerem em diversos custos com esforço de vendas, tais como pesquisas de mercado, ações de publicidade, estoque, logística e toda uma complexa estrutura administrativa para que seus produtos sejam disponibilizados e vendidos em todo o Brasil. Toda essa complexa estrutura demanda aquisições de ativos imobilizados necessários ao desenvolvimento de sua atividade empresarial, tais como empilhadeiras utilizadas nos centros de distribuição para movimentação de estoque, registrador de temperatura, plataformas hidráulicas, equipamentos utilizados na análise de qualidade de produto, entre outros. Nesse sentido, a DRF SJR, ao analisar se os bens do ativo imobilizado da Requerente podem ou não gerar direito ao creditamento de PIS e de COFINS, cometeu equívoco ao aparentemente considerar como atividade passível de geração de crédito somente aquelas ligadas à fabricação e produção de bens. Portanto, em que pese a análise equivocada realizada pela DRF SJR na Informação Fiscal, fica claro que a glosa de créditos de ativos registrados em centros de custos não diretamente ligados à produção não deve prosperar, uma vez que os mesmos se enquadram perfeitamente no conceito de insumo trazido pela legislação federal para fins de creditamento do PIS e da COFINS e já largamente abordado anteriormente, uma vez que a DRF SJR deveria ter considerado aqueles bens necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial da Requerente, geradora de receita.

III.6. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS A DRF SJR entendeu na Informação Fiscal que "com base nas informações apresentadas, os valores mensais do código CFOP 1.653 — Compra de combustível ou lubrificante — foram glosados em 20% ". A este respeito, a Requerente nada tem a contestar, já que por meio das informações prestadas durante o período fiscalizatório, esclareceu que referidos 20% dizem respeito a despesas com combustíveis utilizados em veículos dos dirigentes e outros funcionários da empresa, não necessárias às atividades da empresa, que por um equívoco foram consideradas para fins de creditamento do PIS e da COFINS. Nesse sentido, requeira apenas que seja esclarecido o procedimento para realização do pagamento do valor resultante da glosa em questão.

III.7. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS III.7.1. DA INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL Conforme se observa pelas fls. 25 a 29 da Informação Fiscal, a DRF SJR utilizou como fundamento infralegal para sustentar a glosa dos créditos extemporâneos pretendidos pela Requerente, com base em suposto erro na forma de reconhecimento de tais créditos, as INs RFB nº 600/05, nº 900/08 e nº

1.300/12. Ocorre que referidas INs tratam exclusivamente de procedimento relacionado aos Pedidos de Restituição, Ressarcimento e Compensação perante a RFB. Ou seja, referidos dispositivos não trazem qualquer previsão quanto à forma de reconhecimento e aproveitamento de créditos extemporâneos. Nesse sentido, resta evidente o equívoco e, por consequência, a ausência de fundamentação legal para amparar o posicionamento adotado pela DRF SJR que levou à glosa dos créditos extemporâneos por suposto erro na forma utilizada pela Requerente. III.7.2. DA FORMA DE RECONHECIMENTO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS (...) Primeiramente, há de se mencionar que o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber: 1) retificação da DACON anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; e 2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não cumulativo. Pois bem, a questão sobre qual dos dois procedimentos mencionados acima deve ser utilizado para fins de aproveitamento dos créditos extemporâneos não é pacífica, sendo certo que a DRF SJR baseouse no posicionamento preconizado pela Administração Fazendária para glosar os créditos pretendidos pela Requerente. Isso porque, segundo orientação fiscal, apenas sugere-se que o contribuinte opte por retificar sua DACON a fim de registrar os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, conforme segue: "Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS? O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS)". Pela leitura do trecho acima, mais especificamente pela menção do termo "preferencialmente", resta claro que o contribuinte tem a opção, e não a obrigatoriedade (como sugere a DRF SJR), de retificar seus documentos fiscais quando do reconhecimento de crédito extemporâneo. (...) Ainda, se analisarmos detidamente os pressupostos pelos quais se prevê a retificação de declarações fiscais, verificase que um deles é a ocorrência de erro de fato no seu preenchimento pelo contribuinte. Ora, o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS não se trata de erro de fato cometido pelo contribuinte, já que naquele período o DACON refletiu corretamente os créditos de PIS e COFINS a ser apropriados, afastando, dessa forma, a necessidade da retificação de tal documento. Além disso, não pode a DRF SJR posicionar-se de acordo com orientação fiscal que não encontra embasamento legal na legislação que trata do tema, sob pena de constituir completa afronta ao princípio da legalidade. Até porque, as próprias autoridades fiscais já decidiram a favor do procedimento adotado pela Requerente para aproveitamento dos créditos extemporâneos do PIS e da COFINS, conforme entendimento manifestado na Solução de Consulta no 260, de 29 de setembro de 2008: (...) Da leitura do quanto transcrito acima, inferese que a Requerente não agiu erroneamente ao creditarse, no 1º trimestre de 2009 ao 2º trimestre de 2010, de valores apurados desde o 1º trimestre de 2004, posto que além de não transcorrido o prazo de cinco anos previsto no Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, a DACON e documentos contábeis de 2004 refletiam a situação exatamente como ela era em tal período, razão pela qual não merecem ser retificados. Assim, considerando que ao aproveitar os créditos extemporâneos, a Requerente nada mais fez do que exercer seu direito em atraso, dentro do prazo decadencial, não há que se falar na glosa de tais valores. Nesse sentido, ainda que a DRF SJR não entenda que o procedimento adotado pela Requerente foi o mais adequado para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, não há razão para considerá-los indevidos, já que a Requerente tem direito a aproveitá-los, seja por meio da retificação da DACON e demais documentos contábeis e fiscais necessários, seja por meio do reconhecimento dos créditos no período em que são apurados. Assim, em atenção ao princípio da busca da verdade material já comentando nessa Manifestação de Inconformidade, deve essa E. Turma Julgadora analisar todos os fatos e documentos apresentados, os quais comprovam que a

Requerente tem direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos. Requerse, portanto, que, seja pela prevalência da verdade material, seja pelo correto procedimento adotado pela Requerente, lhe seja reconhecido o direito aos créditos extemporâneos pretendidos. IV. DO PEDIDO Diante de todo o exposto, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer sejam acolhidas as razões aqui argüidas, que levarão à reforma do despacho decisório ora combatido para o fim de que seja reconhecido os créditos da Requerente, e, conseqüentemente, seja homologada a compensação efetuada constante na PER/DCOMP que originou o presente processo administrativo, por ser medida de JUSTIÇA. Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 14.616/14.817."

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PAF. ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, apenas os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio.

PAF. ATOS NORMATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

Aos agentes administrativas não é dado apreciar questões que importem na negação da eficácia de preceitos normativos, em especial as que versem acerca da consonância de tais preceitos com a Constituição da República, de inarredável competência do Poder Judiciário, seu intérprete qualificado.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, vez que não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No âmbito da Cofins Não-Cumulativa, somente podem restar descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, ou os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

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

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTOS EXTEMPORÂNEOS. CRÉDITOS.**

Os valores sobre os quais aplicada a alíquota determinante do crédito a ser descontado são intrínsecos ao mês em que adquiridos, incorridos ou devolvidos os itens, encargos ou bens mencionados. Bem assim, quaisquer alterações nos créditos informados em demonstrativos anteriores restam formalizadas por intermédio de Dacon retificador, o qual substitui integralmente o demonstrativo retificado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificado da decisão da primeira instância, a empresa interpôs recurso voluntário pedindo em sede preliminar, a consideração da totalidade dos créditos auditados e validados pela Autoridade Fiscal, alegando que a metodologia adotada pela Fiscalização não atendeu as exigências necessárias para o lançamento fiscal. Afirmo a Recorrente, que foi realizado pela fiscalização um trabalho a partir do Sistema de Escrituração Digital - SPED que apurou a base de cálculos dos créditos das contribuições, entretanto, não aplicou esta base de cálculo no lançamento, optando por utilizar ora a base calculada pela Recorrente na DACON, ora a base de cálculo auditada pela Fiscalização, sem utilizar uma regra única nas apurações utilizadas no lançamento fiscal. Segundo a Recorrente, a Fiscalização ao consolidar os créditos glosados e os valores considerados nos cálculos das contribuições devidas utilizou 3 (três) somatórios distintos:

- "Base de Cálculo" - Elaborada pela Recorrente com memória de cálculo, a respeito da qual não há qualquer evidência de análise no corpo da autuação;

- "Base Auditada" - Consolidação dos valores que a Fiscalização considera que a Recorrente faz jus aos créditos;

- "Base Aceita" - Base efetivamente considerada para fins de lançamento fiscal, correspondendo sempre ao menor valor entre "Base de Cálculo" e "Base Auditada".

Prossegue a Recorrente afirmando que a partir da descrição do procedimento fiscal, os créditos validados pela Fiscalização ("Base Auditada") não correspondem, necessariamente, aos créditos efetivamente aceitos no presente processo, ou seja, não correspondem a "Base Aceita". A Fiscalização utiliza sempre o menor valor para considerar os créditos entre aquele apurado pela Recorrente ("Base de Cálculo") e a aquele apurado pela Fiscalização ("Base Auditada"). Assim, a Fiscalização nega o direito ao crédito legal, por ela própria auditado e quantificado, simplesmente pelo fato de a Recorrente ter apontado em sua memória de cálculo um valor menor naquela origem e não em seu total.

Prossegue o recurso trazendo outras preliminares e questões referente ao mérito das glosas realizadas pela fiscalização, nos mesmos termos já apresentados na impugnação, que foram assim resumidos, pela Recorrente, no seu recurso:

- O Sr. Agente Fiscal adotou critério para apuração da base autuada absolutamente incongruente, ao não considerar a totalidade dos créditos por ele próprio auditados e validados com base em informações retiradas no SPED, afrontando os Princípios da Verdade Material,

Moralidade e Razoabilidade, eivando os Autos de Infração de iliquidez e incerteza e implicando no enriquecimento ilícito do Estado (item II. 1);

- Além disso, outros erros de fato foram cometidos quando da apuração da suposta base tributável, os quais devem também levar ao cancelamento dos Autos de Infração lavrados (item II. 1.1);
- A alegação do Sr. Agente Fiscal de que os créditos denominados "Rateios DM" são vinculados exclusivamente às despesas de mídia, e por isso devem ser glosados, incompatível com as informações e documentos apresentados pela Recorrente durante a Fiscalização, na qual se demonstrou claramente que a origem de tais créditos refere-se a **insumos aplicados diretamente no processo produtivo**, como matéria-prima e material de embalagem, não apropriados tempestivamente pela DM na proporção das receitas sujeitas ao regime monofásico (item II.2.1);
- Da análise das mais de 14.000 páginas juntadas ao processo, nota-se claramente que alguns créditos decorrentes de CFOPs específicos foram, em certos momentos, considerados pela Fiscalização e, em outros, sem qualquer explicação, desconsiderados, tais como os créditos decorrentes da aquisição de caixas de embalagem de sabão em pó e gás GLP (item II.2.2);
- A apropriação de créditos previstos no artigo 24 da Lei n.º 11.727/08 não tem como condição necessária que o fornecedor e o comprador fabriquem exatamente o mesmo produto, bastando que ambos sejam fabricantes dos produtos relacionados no § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.833/03 (item III.1);
- Não é condição *sine qua non* para a apropriação de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS a prévia retificação dos DACONs (item III.3);
- O princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS é mais amplo do que aquele aplicável ao IPI, utilizado como parâmetro pelo Sr. Agente Fiscal e pela Turma Julgadora (item III.4);
- Os serviços de mídia são absolutamente necessários para a manutenção das fontes de receitas da Recorrente, devendo ser classificados como insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS (item III.4.2);
- As despesas de fretes glosadas pelo Sr. Agente Fiscal estão vinculadas às operações mercantis da Recorrente, sendo a grande maioria desses serviços vinculados à entrega ao cliente de produtos bonificados em razão da quantidade de mercadorias adquiridas por esse mesmo cliente (item III.4.3);

- Os créditos glosados em virtude de depreciação de bens do ativo imobilizado estão vinculados a bens aplicados nas atividades básicas da Recorrente, como equipamentos laboratoriais e empilhadeiras (item III.4.4);
- Foram glosados créditos referentes à aquisição de material de uso e consumo que claramente se caracterizam como bens intermediários de produção (item III.4.5); e
- Foram glosados créditos referentes a serviços essenciais a atividade da Recorrente, como o de análise laboratorial e consultoria para o desenvolvimento de novos produtos (item III.4.6).

Ao analisar os recursos, o colegiado, diante do posicionamento adotado no CARF e a decisão do STJ de aplicar um conceito mais amplo de insumo para aferição de créditos das contribuições que aquele adotado pela Fiscalização, determinou a realização de diligências para que a Recorrente apresente seu processo produtivo e indicasse de forma minuciosa os produtos de bens e serviços que entende seria possíveis de aferir crédito indicado a interferência destes bens e serviços no seu processo produtivo.

A Recorrente foi intimada para que fornecesse as informações determinadas na diligência e apresentou o relatório, onde, afirma demonstrar o seu processo produtivo e informa que negociou mais de 1000 (um mil) produtos distintos e para tanto incorreu em mais de 10.500 (dez mil e quinhentas) despesas diferentes e essenciais e afirma que para cada processo produtivo, oferece uma descrição minuciosa da atividade desempenhada. Transcreve-se a seguir trechos da resposta apresentada pela Recorrente, sobre o seu processo produtivo.

Cumpramos esclarecer que a fabricação consiste em todas as operações envolvidas no preparo de determinado produto, incluindo a aquisição de materiais, produção, controle de qualidade, liberação, estocagem, expedição de produtos determinados e os controles relacionados.

O processo produtivo que a Requerente demonstra no ANEXO 1 (Doc. 07) da presente resposta é norteado pela regulamentação da ANVISA no tocante à concessão do Certificado de Boas Práticas de Fabricação. Para cada do processo produtivo, a Requerente oferece uma descrição minuciosa da atividade desempenhada.

Oportunamente, lembramos que no período em análise, a Requerente negociou mais de 1.000 (um mil) produtos distintos e, para tanto incorreu em mais de 10.500 (dez mil e quinhentas) despesas diferentes e essenciais a produção as quais entende que são elegíveis como potenciais geradores de crédito das contribuições em tela.

A fim de facilitar a análise, cada uma dessas despesas foram listadas e descritas no Anexo II (Doc. 08) e devidamente associada a uma das etapas da cadeia produtiva descrita no Anexo I (Doc. 07).

A análise dos documentos apresentados pela diligência mostra uma descrição das atividades realizadas para empresa onde cita um fluxo de processo que envolve 11 etapas constantes de uma página com um gráfico que apresenta um fluxo das atividades da empresa. As

etapas são descritas como Protocolo de Validação, Qualificação e Validação, Prospecção e Geração de Demanda, entre outros. A etapa 8 consta como produção.

**PRODUÇÃO:** Consiste basicamente em transformação de produtos químicos, assim entendido como a operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova. Inclui também a embalagem dos produtos acabados, tanto em embalagem de venda quanto em embalagem de transporte. São considerados como parte do processo de produção o controle do mesmo, que consiste na verificações (sic) realizadas durante a produção de forma a monitorar e, s necessário, ajustar o processo para garantir que o produto se mantenha conforme suas especificações. O controle do ambiente ou dos equipamentos também pode ser considerado como parte do controle em processo. O controle do processo demanda a realização de testes laboratoriais ao longo de toda a cadeia de produção, a fim de se detectar qualquer variação indesejada das qualidades físico, químico e biológica dos produtos.

Também são considerados como insumos os materiais utilizados nas facilidades da companhia, como o gás GLP que alimenta a caldeira. Não se inclui nesse item qualquer material de limpeza, sanitização, higiene ou manutenção.

Em seguida, verificando a lista de bens e serviços que deseja auferir crédito faz a indicação de vínculo aquelas etapas constantes do fluxo geral.

A autoridade responsável pela diligência entendeu pela impossibilidade de analisar as informações sobre processo produtivo ou a interferência de produtos e serviços para aferição de créditos e ainda, que as informações apresentadas não supriam a diligência determinada por este Conselho, procedeu a uma nova intimação intimando a Recorrente a apresentar as informações nos termos solicitados pela resolução deste colegiado. Transcrevo o trecho abaixo, extraído do segundo termo de intimação.

Com relação ao detalhamento do seu processo produtivo, o sujeito passivo alega que no termo de intimação nº 01 foram solicitadas explicações acerca de créditos que não estão no escopo da diligência determinada pelo CARF.

Não concordamos com essa interpretação, pois, se a diligência foi solicitada para que o contribuinte detalhe o seu processo produtivo e indique de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, então o julgador quer saber a origem de todos os créditos em relação aos quais o contribuinte pleiteou os créditos.

Aliás, é uma boa oportunidade para o contribuinte explicar, por exemplo, por que considerou os gastos com mídia (propaganda e publicidade) como sendo insumos (“Insumos – Aquisições de Mídia”), conforme informado na linha 13 da ficha 6A do DACON (outras operações com direito a crédito).

Portanto, intimamos novamente o contribuinte para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, inclusive as despesas com publicidade e propaganda.

Em resposta, a Recorrente afirmou estranhar o novo termo e alega que já teria atendido a intimação. Em seguida tece comentários sobre alguns itens que alega seriam possíveis de aferir créditos e por fim, afirma que todos as informações solicitadas na diligência estariam cumpridas, conforme consta do trecho da resposta ao termo de intimação, transcrito a seguir.

Em virtude da quantidade e volume dos dados solicitados, a Requerente apresentou, em 05/10/2015, petição requerendo a prorrogação de 30 dias para prestação das informações requeridas, que foi defendida pela Fiscalização<sup>2</sup>.

Assim, após extenso processo de levantamento de informações e documentos em seus arquivos, a Requerente apresentou, em 03/11/2015, a resposta ao TIF-01, por meio da qual se anexou aos autos dos processos em tela todos os esclarecimentos solicitados.

Contudo, em 16/01/2017, a Requerente foi surpreendida com a lavratura de novo Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 02 - mediante o qual foi, novamente, demandada a prestar as mesmas informações anteriormente disponibilizadas acerca do seu processo produtivo:

"(...) intimamos novamente o contribuinte para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos (...)" (fl. 03 do TIF n.º 02 - g.n.).

Assim, apesar de restar obscuro o motivo para a lavratura do TIF n.º 02, cujo objeto é a solicitação das mesmas informações já prestadas em resposta ao TIF n.º 01, a Requerente passa a consignar os esclarecimentos abaixo relacionados, cuja análise é imprescindível para o correto julgamento do presente caso.

Com estas informações os autos retornaram a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

Os recursos é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Antes de adentrar a análise do recurso, é necessário esclarecer que estão sendo julgados em conjunto 21 (vinte e um) processos que tratam auto de infração para exigência de PIS e COFINS, pedidos de compensação e autos de infração para exigência da multa por compensação indevida referentes a auditoria em créditos do período de abril/2009 a junho/2010.

Inicialmente enfrento as matérias suscitadas em sede preliminar.

## **METODOLOGIA UTILIZADA NO TRABALHO FISCAL**

Como primeira preliminar suscitada no recurso voluntário a Recorrente pede a nulidade do despacho decisório, em razão da incorreção na metodologia utilizada pela Autoridade Fiscal.

Entendo não assistir razão ao recurso. A alegação da existência de incorreções no trabalho fiscal, jamais poderia implicar na nulidade do auto de infração. Caso tais equívocos nos cálculos fossem efetivamente comprovados, caberia a Recorrente demonstrar as eventuais incorreções nas apurações realizadas e a matéria seria apreciada durante o julgamento administrativo, que poderia levar ao cancelamento dos períodos em que fossem comprovados os equívocos no cálculo produzido pela Autoridade Fiscal. Mas, ainda, que levando em consideração esta possibilidade, tal situação não restou demonstrada nos autos.

Os cálculos elaborados pela autoridade fiscal e formalizados nas diversas planilhas constantes do auto de infração mostram que o critério adotado para o cálculo das contribuições partiu da citação de 3 (três) somatórios diferentes, nos termos já detalhados no recurso, entretanto de forma diversa da alegada, a rubrica "Base Auditada", que a Recorrente afirma tratar-se somatório de todas as entradas consideradas como insumo pela Fiscalização não corresponde aos relatórios constantes do processo. Os valores constantes da "Base Auditada" correspondem ao somatório de todas as entradas registradas nos CFOP correspondentes a linha registrada na DICON. Portanto, não se trata de um somatório de todos os insumos reconhecidos pela Fiscalização, mas, o somatório de todas as entradas registradas, de acordo com o SPED para a linha correspondente da DICON. Destes valores, a Fiscalização a partir do seu critério de insumos, chegou à rubrica "Base Aceita". Assim, a "Base Aceita" corresponde às entradas que foram consideradas como insumos pela Fiscalização. Esta descrição consta do relatório fiscal de diligência determinado no Processo Administrativo nº 12585.000281/2010-36, que está sendo julgado em conjunto com o presente processo. Transcrevo a seguir, trecho extraído do relatório de diligência que trata da metodologia utilizada para as rubricas "Base Auditada", "Base Aceita" e "Base de Cálculo".

Nessa verificação de todas as entradas, por CFOP, elaboramos a planilha denominada "abertura CFOP" para demonstrar os valores de todas as entradas por CFOP que foram auditados ("Base Auditada") e aqueles que realmente davam direito ao crédito de PIS e Cofins ("Base Aceita"), além da base de cálculo utilizada pelo contribuinte nos DICON ("Base de Cálculo").

Portanto, ao contrário do que alega a recorrente, o valor da "Base Auditada" não é o valor da base de cálculo do PIS e da Cofins que a fiscalização identificou, mas sim o valor de todas as entradas identificadas pela fiscalização, por CFOP, com base nos valores informados no SPED pela recorrente. A base de cálculo do PIS e da Cofins identificada pela fiscalização foi denominada de "Base Aceita".

Com relação ao fato de o valor da "Base Auditada" ter sido menor do que o valor da base de cálculo informada pela recorrente (nos DICON), em alguns períodos, esse fato aconteceu simplesmente porque nesses períodos todas as entradas informadas pela recorrente (no SPED) tiveram um valor menor do que a base de cálculo informada nos DICON.

Ora, se o valor de todas as entradas de bens e serviços utilizados como insumo num determinado período foi menor do que o valor informado no DICON, como base de cálculo do PIS e da Cofins, como a fiscalização poderia considerar o valor informado no DICON como correto?

Ou seja, o valor de todas as entradas num determinado período pode ser superior ao valor das entradas com direito a crédito de PIS e Cofins, mas não o contrário. Portanto, as alegações da recorrente são infundadas.

**DESPACHO DECISÓRIO E GLOSAS REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO**

Em seguida, alega a Recorrente que não foi cientificada das conclusões da Fiscalização antes do despacho decisório e que os documentos apresentados não indicam com clareza as glosas realizadas pela Fiscalização. Entendo não assistir razão ao recurso quanto a esta matéria. Não existe nenhuma obrigação da Autoridade Fiscal em ouvir o contribuinte antes da decisão sobre pedidos de compensação. No caso em tela, a auditoria realizou as intimações e diligências que entendeu suficientes para apuração dos fatos e documentos referentes ao pedido de compensação. A Recorrente possui dentro das normas do Processo Administrativo Fiscal de se insurgir contra as decisões da RFB, como ocorreu no presente caso e instaurar o litígio administrativo, com as suas alegações que serão apreciadas pelas instâncias de julgamento. Quanto à suposta falta de clareza nas glosas e nos procedimentos adotados pela Fiscalização, também entendo não assistir razão ao recurso. O relatório fiscal que embasou o despacho decisório foi completo e detalha as situações fáticas e normativas que levaram as glosas nos créditos pleiteados pela Recorrente, que tomando conhecimento da decisão da RFB apresentou a sua manifestação de inconformidade e posteriormente recurso voluntário identificando todas as motivações e fundamentações para a exigência fiscal, portanto, não vislumbro a obscuridade nos documentos e informações que lastrearam o despacho decisório e também afasto esta preliminar.

### **FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO PARA O LANÇAMENTO FISCAL**

Alega a Recorrente que a fundamentação e motivação para o lançamento fiscal foi ausente ou imprecisa, sendo utilizado pela fiscalização para glosas de crédito do período controlado no presente processo, informações correspondentes a outros períodos, estranhos ao período auditado.

Conforme esclarecido no relatório, o procedimento de Fiscalização abrangeu diversos períodos e pedidos de compensação, portanto, existe citação no relatório fiscal sobre motivações para glosas que ocorreram nos diversos períodos auditados de abril/2009 a junho/2010. A descrição do procedimento fiscal deixa clara a justificativa para as glosas referentes a cada um dos períodos com seus montantes e identificações, permitindo associar os valores glosados em cada um dos períodos. A auditoria considerou os diversos trimestres e os julgamentos dos processos pertinentes ocorrem nesta mesma sessão e em conjunto, o que demonstra claramente a vinculação dos processos e que se trata de um único procedimento fiscal que abrangeu diversos trimestres, cujas glosas de créditos e conclusões da autoridade fiscal estão presentes nos diversos processos. Confirmando este entendimento, consta da defesa da Recorrente, nos diversos processos que lastrearam os pedidos de compensação, manifestações de inconformidade e impugnações e agora recursos voluntários, com as alegações para os diversos períodos auditados. Assim, não vislumbro nenhuma nulidade em razão desta matéria, que possa macular o despacho decisório controlado no presente processo.

### **GLOSA DE CRÉDITO - RATEIO DM - IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DOS CRÉDITOS**

Neste preliminar, alega a Recorrente, que a turma julgadora não atentou para o fato dos créditos solicitados de forma extemporânea não decorrerem de mídia, mas, sim, da aquisição de matéria-prima aplicada à produção pela DM, incorporada pela Recorrente. Consultando a os autos é possível identificar que a Recorrente foi intimada a comprovar que os créditos extemporâneos da empresa DM não se referiam exclusivamente a despesas de "Mídia", entretanto, não apresentou a documentação que comprovaria esta alegação. Posteriormente, durante a realização de diligência determinada pelo CARF, a Recorrente foi novamente intimada a apresentar as informações e documentos que comprovariam a existência de outros créditos além das despesas de "Mídia" e novamente não atendeu a intimação. Além deste ponto, também é relevante ressaltar, que as glosas dos créditos extemporâneos se deram por dois motivos: O primeiro por tratar-se de despesas de "Mídia", que no entender da Fiscalização não são insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS e como segunda motivação para a glosa dos créditos, o fato de não ter sido corretamente apropriados na DACON referentes ao período, necessitando de retificação, em razão do cálculo necessariamente ser trimestral e envolver a apuração de outros tributos.

Não pode prosperar o argumento da Recorrente que existiria um prejuízo na fundamentação. A decisão de piso deixou cristalina a sua motivação para não acatar os créditos. A Recorrente se insurgindo desta decisão, conforme aconteceu, interpôs o seu recurso voluntário questionando a decisão adotada pela turma julgadora que será apreciada quando do enfrentamento do mérito. Portanto, não existe neste ponto nenhuma ausência ou insuficiência de fundamentação.

#### **DIVERGÊNCIAS APONTADAS PELA FISCALIZAÇÃO ENTRE OS VALORES DECLARADOS NA DACON e NO SPED**

Alega a Recorrente que o trabalho fiscal não buscou informações para elucidar as supostas divergências apuradas entre os valores declarados pela Recorrente no DACON e os valores registrados no SPED. A Recorrente alega que seria ônus da Autoridade Fiscal buscar elucidar tais divergências. Entendo que não assiste razão ao recurso, as informações constantes do SPED são registradas pela própria Recorrente e possuem presunção de veracidade, nos termos da legislação tributária e civil.

A Fiscalização verificando as divergências apontou os valores e adotou como corretas as informações constantes do SPED. A Recorrente, caso entenda que as informações constantes do SPED, por ela própria registradas no Sistema Informatizado, não estão corretas é mister demonstrar tais equívocos para a correção do despacho exarado pela RFB. A veracidade das informações constantes do SPED estão de acordo com a legislação e correto o trabalho fiscal. A Recorrente têm a sua disposição as instâncias de julgamento administrativo para comprovar os equívocos e erros nas informações obtidas pelo SPED. Portanto, também para esta preliminar não pode prosperar o recurso.

#### **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.**

Ainda consta do recurso, a alegação que as conclusões da fiscalização estariam ferindo princípios constitucionais. Quando a esta matéria, este colegiado não pode se manifestar, diante da emissão da súmula nº 2 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009, que veda o pronunciamento sobre constitucionalidade de lei tributária.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Superada as questões preliminares passemos ao mérito.

## **MÉRITO**

### **CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA - REGIME MONOFÁSICO**

Consta da discussão do mérito, o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de produtos para revenda tributados pelo regime monofásico.

A Autoridade Fiscal entende que os créditos presumidos, previstos no art. 24 da Lei na 11.727/2008, somente podem ser usufruídos pelas empresas industriais que fabricam produtos farmacêuticos que seja fabricante do mesmo produto que tenha sido adquirido para revenda. A Recorrente defende que basta produzir um dos produtos listados no artigo em comento, não sendo necessário efetivamente industrializar o referido produto.

Para o deslinde da questão é necessário analisar a base legal que permite o crédito presumido de medicamentos tributados no regime monofásico previsto no art. 24 da Lei na 11.727/2008.

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

...

II - no inciso I do art. 1º da Lei no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

...

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Nos termos do artigo é possível identificar a permissão legal para auferir crédito presumido de contribuições quando o adquirente revende produtos tributados no regime monofásico. O cerne da lide diz respeito à limitação prevista no artigo 24 da Lei na 11.727/2008 ao exigir para o crédito presumido o termo "fabricante dos produtos". A Recorrente defende que ao se referir a fabricante dos produtos, o legislador definiu que basta a empresa industrial ser fabricante de um dos produtos previstos para poder usufruir do crédito na revenda de todos os produtos ali listados e tributados no regime monofásico. A Receita Federal aplica um conceito mais restrito, afirmando que a palavra fabricação constante do artigo, limita os créditos somente àqueles produtos adquiridos para revenda que a empresa também seja fabricante, ou seja, é necessário fabricar o produto para poder utilizar o crédito presumido na revenda deste mesmo produto.

Para definir o melhor conceito a ser utilizado é necessário lembrar as balizas para interpretação da legislação que concede tributação privilegiada, previsto no art. 111 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nos termos previstos no CTN, os benefícios fiscais devem ser interpretados da forma literal e a previsão do Código possui uma razão de ser. A regra geral de tributação deve alcançar a todos os sujeitos passivos previstos na lei instituidora do tributo. A aplicação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas ou quaisquer outros benefícios que fogem a aplicação geral da regra tributária gera uma distorção na aplicação da norma tributária, entretanto, o

legislador ao criar este benefício, justifica a tributação privilegiada como importante para o interesse público e neste caminho precisa atingir somente aqueles sujeitos passivos determinados na Lei, não se pode aplicar um conceito amplo, que pode incluir pessoas físicas e jurídicas que não eram o objetivo do legislador. Assim, manda a melhor técnica legislativa, que ao criar benefícios fiscais identifiquem-se de forma clara os destinatários das normas. A aplicação de forma ampla aos benefícios pode gerar distorções econômicas e sociais que não são desejadas pelo Legislador, já que nos termos previstos no art. 111 do CTN, a interpretação é restritiva, caso o legislador tivesse interesse de atingir outros sujeitos que não aqueles da interpretação restritiva faria constar especificamente no corpo da norma.

No caso em tela, o art. 24 da Lei na 11.727/2008 determina que "podem auferir créditos sobre os produtos adquiridos para revende o fabricante destes produtos". A restrição posta para os fabricantes destes produtos, consta no mesmo período gramatical, não há como entender que o fabricante destes produtos atinge qualquer um daqueles previstos no art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003, somente pode ser interpretado como o crédito presumido do produto ao fabricante do mesmo produto.

De outro giro, mesmo admitindo que a interpretação gramatical pudesse sugerir dúvidas quanto à exigência de o fabricante produzir o produto que deseja auferir crédito, pode-se partir para uma análise sistêmica do crédito presumido previsto no artigo em comento.

A tributação dos medicamentos e produtos de toucador previstos no art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003 possuem a sistemática monofásica, ou seja, são tributados uma única vez na saída do fabricante. No restante da cadeia de revenda, o produto tem sua alíquota reduzida a zero, não existindo o creditamento nas operações seguintes, nos termos previstos no art. 1º da Lei 10.147/2000, que atualmente consta com a seguinte redação.

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Portanto em uma operação padrão, o fabricante ao dar saída ao produto realiza a tributação do PIS e da Cofins e o adquirente, ao revender sofre a incidência sobre a alíquota zero, portanto, sem exigência do PIS e da COFINS sobre o produto.

Entretanto, uma situação foge a sistemática geral de funcionamento do setor e ocorre quando o fabricante adquire ou importa o produto para revenda. Para estes casos, se aplicado a regra geral, o fabricante ao adquirir o produto para revenda não poderia se creditar do PIS e da COFINS, pois, o produto possui alíquota zero, entretanto, ao dar saída do mesmo produto estaria obrigado a aplicar a regra do sistema monofásico, sofrendo incidência do PIS e da COFINS na saída de um produto, do qual ele não é fabricante e estaria submetida às regras normais das contribuições não cumulativas, ou seja, seria a tributada pelo regime monofásico e não poderia auferir créditos deste produto. É clara a discrepância na tributação, pois se um atacadista adquire o mesmo produto do mesmo fornecedor ele não pode auferir crédito do tributo e também não sofre a incidência das contribuições na sua operação de venda. Entretanto, o fabricante que neste caso estaria atuando como um revendedor atacadista do mesmo produto, também não poderia auferir crédito, mas, seria submetida a tributação monofásica na saída, um claro tratamento tributário diferenciado para situações idênticas, visto que nestas operações o fabricante estaria atuando como atacadista.

Para solucionar esta discrepância no setor, o Legislador definiu no art. 24 da Lei na 11.727/2008, a possibilidade do fabricante, ao adquirir um produto dentre aqueles que ele está submetido à tributação monofásica, auferir créditos com o mesmo tratamento tributário que um atacadista não fabricante do produto. Portanto, a possibilidade de auferir crédito na aquisição de produtos sujeitos a tributação monofásica atende a finalidade de equiparar a tributação para um tratamento tributário idêntico para quem realiza operações idênticas, neste caso o fabricante atuando como atacadista sofre a mesma tributação que um atacadista.

Voltando a interpretação do art. 24 da Lei na 11.727/2008, outra não pode ser a interpretação, que não seja limitar o crédito do fabricante somente aos produtos que adquire para revenda que também seja fabricante, pois, para este produto está submetido a tributação monofásica e ao atuar como revendedor atacadista não pode sofrer uma tributação maior que um atacadista não fabricante do produto. Entretanto, nas situações em que o adquirente não fabrica o produto adquirido está atuando única e exclusivamente como um atacadista e não sofrerá nenhuma tributação na saída, visto que nestes casos não está sujeito a tributação monofásica e sim a tributação normal aplicando a alíquota reduzida a zero.

Deste modo, quer seja pela interpretação gramatical, quer seja pela interpretação sistêmica para a lide posta nos autos, correto o procedimento da Auditoria Fiscal em glosar os créditos referentes a produtos adquiridos para revenda que a Recorrente não seja fabricante do mesmo produto.

## **GLOSA DE CRÉDITOS EM VIRTUDE DE DIVERGÊNCIAS NA DACON E NO SPED**

A fiscalização identificou divergências entre os valores declarados em DACON e registrados no SPED, adotando os valores constantes no SPED e realizando novas apurações das contribuições devidas a partir destas informações. Alega a Recorrente, que as divergências identificadas deveriam ser objeto de investigação por parte da Auditoria da Receita Federal para identificar os motivos da divergência. Entendo não assistir razão ao recurso, os valores registrados no SPED foram informados pela própria Recorrente e existindo divergências entre os valores da DACON e do SPED obrigam a Fiscalização a adotar os valores declarados no SPED, caso a Recorrente entenda que os dados do SPED não estão corretos, caberia dentro das segundas possibilidades de esclarecimentos a partir da manifestação de inconformidade e do recurso voluntário, demonstrar os equívocos ou cálculos indevidos realizados pela Fiscalização, entretanto, em nenhum momento a Recorrente aponta quais seriam as inconsistências das informações utilizadas pela Fiscalização Federal registradas no SPED, portanto, também para esta matéria não assiste razão ao recurso.

## **CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS**

Quanto a discussão sobre o conceito de insumos e a possibilidade de aferição de créditos de PIS e COFINS não cumulativos. A Recorrente pede a aplicação de conceito mais amplo e o aproveitamento de créditos referentes a aquisições de bens e serviços essenciais para o seu processo produtivo, que segundo a Recorrente foram indevidamente glosados pela Fiscalização.

Este colegiado, diante do posicionamento adotado no CARF e a decisão do STJ de aplicar um conceito mais amplo de insumo para aferição de créditos das contribuições, determinou a realização de diligências para que a Recorrente apresente seu processo produtivo e indicasse de forma minuciosa os produtos de bens e serviços que entende seria possíveis de aferir crédito indicado de "forma minuciosa" a interferência destes bens e serviços no seu processo produtivo.

Quanto a discussão sobre o conceito de insumo no cálculo do PIS e Cofins não cumulativo é necessário rever a definição e interpretação judicial da legislação tributária advindas da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS, a Emenda Constitucional nº 42/2002. incluiu o § 12º no art. 195 da CF. *verbis*:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

As alterações promovidas pela EC n.º 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei n.º 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833/2003. As alegações da Recorrente ao afirmar que a norma constitucional não definiu quaisquer restrições não podem prevalecer. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003. **Verbis:**

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 n.º 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;

O conceito de insumo constante da Lei n.º 10.833/2003 não foi perfeitamente delimitado na norma, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra “insumo” inserida no texto da norma, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004.

§ 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.”

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização das suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde todos os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vinha sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão n.º 3301-00.423, que foi assim ementado:

Acórdão n.º 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de fevereiro de 2010

Matéria Cofins Não-Cumulativa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/02 e normalizado pela IN SRF n.º 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

Neste sentido têm caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária em vigência para o cálculo do PIS e da COFINS que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

A discussão do conceito de insumo chegou ao Poder Judiciário que solucionando em definitivo a questão determinou a aplicação da essencialidade e relevância no processo produtivo para o conceito de insumo, conforme foi decidido pelo STJ no Resp 1.221.170.

Destarte, passo a analisar segundo o entendimento de essencialidade e relevância para determinar os insumos possíveis de auferir créditos.

## **CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE MÍDIA**

No caso em tela, a Recorrente industrializa produtos farmacêuticos e de toucador e conforme dito alhures, o trabalho neste julgamento se atem a decidir se as despesas alegadas pela recorrente seriam atividades necessárias e ligadas diretamente a industrialização dos seus produtos.

Entendo que em regra geral, as despesas de mídia e propaganda glosadas não tem nenhum efeito direto sobre o processo industrial realizado pela Recorrente, por mais que possa ser relevante para a atividade empresarial, sem sombra de dúvida não interfere no processo produtivo, não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos.

A matéria já foi enfrentada em julgados deste conselho e cito o Acórdão 3201-002.839, de Relatoria da Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, julgado em 23/05/2017 por este colegiado, que decidiram por não considerar como insumos as despesas de mídia e propaganda.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

#### **PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.**

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" deve estar vinculado ao de "essencialidade" do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sob essa moldura, deve ser tomado o processo produtivo em concreto de determinado contribuinte, para se analisar a subsunção ao conceito de "insumo" item a item.

#### **PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DESPESAS COM VALEALIMENTAÇÃO, COM PROPAGANDA E COM ORDENADOS, SALÁRIOS, COMISSÕES, GRATIFICAÇÕES E OUTRAS REMUNERAÇÕES PAGAS A EMPREGADOS.**

Despesas com vale alimentação (artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003) apenas podem ser deduzidas por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Por igual, não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com propaganda, bem como com ordenados, salários, comissões, gratificações e outras remunerações pagas a empregados.

#### **MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO OU INDEVIDO. EXCLUSÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Revogação da multa isolada por pedido de ressarcimento indevido ou indeferido, prevista no §15, art. 74, da Lei n. 9430/96, pela Medida Provisória 656. Incidência do art. 106, II, 'a' do CTN, que determina ser a lei aplicada a fato pretérito, não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.

Assim, seguindo os entendimentos já consolidados neste Conselho e neste colegiado, mantenho o entendimento da Autoridade Fiscal pela glosa das despesas referentes a mídia e propaganda.

## **GLOSA DOS CRÉDITOS DE FRETES**

Quanto às glosas de frete, a Recorrente defende o direito de créditos referente às despesas de frete para transporte de produtos em elaboração e acabados entre seus estabelecimentos e as despesas referentes a frete de bonificação originadas de vendas e demais gastos de frete referente à remessa a clientes de produtos em substituição a produtos comercializados anteriormente.

As diversas situações em que o custo de frete é utilizado nas atividades empresariais demonstra a dificuldade em definir quando estes custos são possíveis de gerar créditos na apuração do PIS e da Cofins. Intensa tem sido a discussão neste Conselho sobre a matéria, exigindo a manifestação para cada um dos tipos de fretes pleiteados no recurso pela Recorrente.

Quanto a primeira hipótese de frete pretendida pela Recorrente, entendo que os produtos em elaboração ainda estão "dentro" do processo produtivo e o transporte destes produtos entre os estabelecimentos da empresa são atividades inerentes ao processo produtivo e as despesas referentes a este transporte estão aptas a gerarem créditos das contribuições.

Quanto à segunda hipótese do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos. Segundo a Recorrente estão associados ao transporte de produtos entre as unidades fabris e os centros de distribuição. Para esta matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em recente julgado, entendeu por considerar como possíveis de gerar créditos as despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. A decisão da CSRF no Acórdão 9303-005.15 foi assim ementada.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

### **CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

### **CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS**

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF referente ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos que peço vênha para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir.

Em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão.

Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

- Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste do país;

- Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

- O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:

- A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas; · A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Dessa forma, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

Quanto ao restante dos fretes, referente a bonificações e produtos remetidos a clientes, entendo que este transporte não se refere ao processo produtivo. Para estes fretes, o creditamento somente é possível quando o ônus do transporte é comprovadamente suportado pelo vendedor em uma operação de venda. No caso em tela, os fretes referem-se a bonificações e produtos remetidos em substituição a produtos, não se tratando de uma operação de venda.

Portanto, quanto à discussão sobre frete, assiste razão à Recorrente no direito creditório referente às despesas de frete de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da empresa.

## **GLOSA DOS CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO**

Quanto às glosas referentes a créditos relativos a encargos de depreciação, a Autoridade Fiscal informou que as glosas referem-se a bens do ativo, que entendeu não estarem diretamente vinculados ao processo produtivo, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal. O trabalho fiscal foi realizado a partir da listagem de custos de produção levantados pela Fiscalização a partir das informações apresentadas pela Recorrente. (fls. 8951)

Intimado (Termo de Intimação nº 05) o contribuinte apresentou planilhas detalhando os valores apresentados nos DACON, referentes ao creditamento sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação e com base no valor de aquisição ou de construção), cujas planilhas denominamos “*Imobilizado Relação 2009*” (fls. 8781/8855), “*Imobilizado Relação 2010*” (fls. 8856/8942) e “*Imobilizado Relação DM*” (fls. 8943/8950).

Pelos dados apresentados, foi possível distinguir os centros de custo de acordo com o tipo de ativo em questão, de modo que apenas os bens inseridos em centros de custo relacionados aos setores de produção da empresa foram aceitos. Veja-se, nas planilhas supracitadas, uma coluna denominada “*Descrição do Centro de Custo*” e outra denominada “*Glosa*”. O motivo da glosa foi “*Centro de Custo distinto da Produção*”.

Assim, relacionamos todos os centros de custo cujos créditos foram glosados, por não estarem sendo utilizados na produção dos bens destinados à venda, cuja planilha denominamos “*Centros de Custo Glosados*” (fls. 8951/8956).

Por fim, consolidamos os valores dos créditos relativos a encargos de depreciação (linha 09 das fichas 06A e 16A), que foram aceitos pela fiscalização, na planilha denominada “*Imobilizado*” (fl. 8957). Segue, abaixo, o resumo dos valores pleiteados pela fiscalizada e dos valores aceitos pela fiscalização:

Em que pese as justificativas apresentadas pela Autoridade Fiscal, com a decisão do STJ no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo passa por determinar a essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A receita Federal já sob a ótica da decisão do STJ editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, em que apresenta entendimentos sobre os critérios de relevância e essencialidade, para o tópico ora sobre a nossa

análise a matéria enfrentou a questão dos custos com laboratórios e aferição da qualidade dos produtos, como operações amparadas no conceito de insumo. O item 149 do Parecer Cosit/RFB entende como essencial ao processo de produção de bens ou serviços os testes de qualidade.

149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..

Assim, a Receita Federal, entende que as despesas referentes a testes laboratoriais e operações que visam garantir a qualidade do processo produtivo estão abarcadas pelo conceito de insumo. A partir desta premissa, não pode prevalecer a posição da Autoridade Fiscal, que glosou as despesas com laboratórios e testes de qualidade. Assim, tais despesas estão aptas a gerarem créditos.

Aceitando os créditos referentes aos laboratórios não vejo outro caminho que não seja considerar todos os equipamentos vinculados a estas operações como também aptas a serem incluídas no rol de bens do ativo possíveis de gerar créditos pela depreciação.

A Fiscalização também glosou os custos referentes a depreciação de bens nas unidades de custo referentes a operações de logística, ao meu sentir, as operações de logística são inerentes as atividades exercidas pela Recorrente, revelando-se essenciais e relevantes ao seu processo produtivo e possíveis de gerar créditos, assim, também para os bens do ativo vinculados as centros de custo de logística estão aptos a gerar créditos referentes a depreciação.

Quanto ao restante das glosas proferidas pela Auditoria, não vejo prevalecer os argumentos da Recorrente, os bens do ativo vinculados as atividades administrativas, comerciais e financeiras não podem gerar créditos.

Assim, afasto as glosas referentes a depreciação dos ativos dos centros de custo de laboratórios, controle de qualidade e centro de custo referentes a operações de logística.

## **GLOSA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO E SERVIÇOS DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO**

Nos termos da decisão do STJ e também no Parecer COSIT RFB 5/2018, Os critérios para aferição do direito creditório das contribuições não cumulativas aende o conceito de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo, o que claramente torna o conceito mais amplo que simplesmente aquele que vincula as despesas ao unicamente ao processo produtivo. Assim custos intermediários também são aptos a gerar créditos de PIS e Cofins, neste caminho a Fiscalização limitou-se a definir determinadas contas da empresa sem adentrar os requisitos necessários para definir a vinculação ao processo produtivo da Recorrente, conforme pode ser visto no trecho do Termo de Verificação Fiscal, que trata das glosas de materia de consumo.

As compras de materiais para uso e consumo – CFOP n.º 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis n.ºs. 11605, 11614, 44704 e 44789), não geram direito ao crédito tendo em vista que “materiais utilizados para uso e consumo” não se tratam de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entretanto a fiscalizada apropriou-se de créditos, no DACON (período de janeiro a junho de 2010 – linhas 01 e 02 das fichas 06A e 16A e linha 02 das fichas 06B e 16B), relativos a compras de materiais de uso e consumo – CFOP n.º 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis n.ºs. 11605, 11614, 44704 e 44789).

Destarte, os créditos relativos a estas aquisições foram integralmente glosados, conforme demonstrativos abaixo:

No mesmo caminhou o trabalho fiscal para as glosas dos serviços referentes que a Recorrente alega que foram utilizados no processo produtivo, que também de forma genérica foram glosadas pela Fiscalização, referentes a serviços de assessoria e consultoria, serviços de análise laboratorial e serviços de informática.

Analisando as contas contábeis acima especificadas, verificamos que apenas uma parte dos créditos é devida, mais especificamente a parte relativa à Manutenção de Máquinas e Equipamentos (conta 4478918). Os créditos relativos às contas 4478916 - Serviços de Assessoria e Consultoria (fls. 2339/2340), 4478917 - Serviços de Análise Laboratorial (fls. 2341/2342) e 4478965 - Serviços de Informática (fl. 2343) foram glosados uma vez que não se tratam de serviços utilizados como insumo na produção dos bens destinados à venda.

O Parecer RFB/Cosit 5/2018 deixar clara a possibilidade de aferir créditos referentes a serviços ligados a produção quando essenciais e relevantes ao processo produtivo. Conforme já detalhado neste voto, quanto foi tratado a depreciação de bens do ativo de serviços de laboratório, o Parecer é explícito em determinar a possibilidade de aferir créditos dos serviços de laboratório. Assim, considerando também que foi utilizado um critério genérico em que se glosou créditos sem adentrar a efetiva essencialidade e relevância do processo produtivo não é possível manter as glosas realizadas pela Fiscalização.

Portanto, afasto as glosas referentes materiais de uso e consumo, serviços de assessoria e consultoria, serviços de análise laboratorial e serviços de informática.

## **GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS AGRÍCOLAS**

Quanto aos insumos agrícolas, a Fiscalização identificou que a Recorrente auferiu créditos presumidos referentes a aquisição de insumos agrícolas de pessoas físicas com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

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

Nos termos do relatório fiscal, a Recorrente no período auditado, produzia gêneros alimentícios e utilizou créditos referentes a aquisição de tomate in natura (NCM 0702.00.00) e milho verde in natura (NCM 0709.90.19) utilizado na produção de molhos e extratos de tomate (NCM 2103.20.10).

Conforme se extrai do texto legal, não existe a previsão para o creditamento de bens utilizados na fabricação do capítulo 21 da NCM, portanto, não existe amparo legal para fruição do crédito presumido. A Recorrente alega que apesar de não constar de forma explícita na norma, teria direito ao crédito por uma questão lógica, em razão da aquisição de insumos para industrialização de produtos semelhantes aqueles descritos no art. 8º da Lei 10.925/2004. Entendo não ser a melhor interpretação da norma, que deve ser analisado à luz do art. 111 do CTN que define a interpretação de benefícios fiscais a partir da literalidade do diploma legal, Assim correta a glosa dos créditos referentes aos créditos presumidos das aquisições de produtos agrícolas.

## **GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS**

Quanto à glosa referente a combustíveis, a Recorrente concorda com os créditos e as glosas realizadas pela Auditoria Fiscal e, portanto para este item não existe litígio nos autos, mantendo-se nesta matéria a decisão do despacho decisório.

## **FORMA DE RECONHECIMENTO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**

Quanto ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, que a Recorrente alega advirem da aquisição de outras empresas. Nos termos detalhados no trabalho fiscal foram

glosados por dois motivos. O primeiro em razão de a Fiscalização entender que os créditos alegados pela Recorrente referiam-se a despesas de Mídia e Propaganda, que não gerariam direitos a créditos como insumos e como segunda razão de glosa, a Fiscalização entende que o aproveitamento de créditos extemporâneos necessita de retificação da DICON, em razão da interferência no cálculo trimestral das contribuições e sua implicação na base de cálculo de outros tributos como o IRPJ e a CSLL.

A Recorrente alega que os créditos não se referem somente a despesas com Mídia e Propaganda e quanto à exigência da retificação, tece argumentos contrários ao entendimento da Fiscalização, afirmando a desnecessidade da retificação para utilização do crédito.

A turma julgadora ao analisar o recurso voluntário, por entender que as informações referentes aos créditos pleiteados pela Recorrente necessitavam de esclarecimentos adicionais, determinou a realização de diligência, já bastante detalhada neste voto. Caberia a Recorrente detalhar o seu processo produtivo e informar os bens e serviço que entende serem possíveis de auferir crédito, indicando a participação no seu processo produtivo. Por óbvio, que sendo pleiteados créditos extemporâneos que a fiscalização alega tratarem unicamente de despesas de Mídia e Propaganda e a Recorrente reafirma a existência de bens e serviços distintos destas rubricas, mais importante torna-se a descrição detalhada do processo produtivo da Recorrente e das empresas adquiridas para confirmar a existências dos créditos extemporâneos, mesmo já ultrapassados os momentos normais para apresentação destas alegações, que em regra ocorrem na manifestação de inconformidade e do recurso voluntário. Para aclarar tais pontos, foi concedida nova oportunidade com a diligência determinada pelo CARF, em que foi franqueado a Recorrente apresentar todo o seu processo produtivo e por consequência das empresas adquiridas e ainda, esclarecimentos acerca da interferência no seu processo produtivo dos bens e serviços que pretende auferir créditos.

Como já detalhado neste voto a diligência se mostrou infrutífera, pois, a Recorrente não detalhou o seu processo produtivo, tecendo considerações genéricas. O mesmo se deu com os alegados créditos extemporâneos que supostamente seriam outros produtos além de despesas de Mídia e Propaganda.

Neste ponto vale transcrever trecho da segunda intimação realizada à Recorrente em que a Autoridade Fiscal deixa evidente a ausência de informações sobre a origem dos créditos extemporâneos.

Com relação aos créditos extemporâneos relativos à DM, incorporada pela Hypermarcas, denominados “Créditos Rateios - DM”, o sujeito passivo alega que parte deles não se referem a aquisições de mídia, mas sim de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Ocorre que o sujeito passivo foi intimado, na época (termo de intimação 07) para: a) justificar o modo do seu levantamento e contabilização extemporânea; b) apresentar planilha detalhada, constando, para cada mês do período fiscalizado, a conta contábil, a data da operação, o número da nota fiscal, série, CNPJ, razão social, data de emissão, valor, CFOP, NCM, valor do PIS, valor da Cofins, valor do IPI e descrição do bem ou serviço.

Todavia, em sua resposta o sujeito passivo não comprovou a origem desses créditos, mas apenas informou que eles tiveram origem “em ajuste da apuração das contribuições de PIS e COFINS referente ao período de fevereiro de 2004 a maio de 2007”.

Portanto, esses créditos foram glosados, na ocasião, por dois motivos: primeiro por serem extemporâneos, conforme fundamentado na decisão, depois por se tratarem de despesas com mídia.

Ou seja, no entender da fiscalização esses créditos não devem ser aceitos por serem extemporâneos e, além disso, por se tratarem de despesas com mídia, que são despesas sem direito ao crédito de PIS e COFINS.

Todavia, se o sujeito passivo quiser comprovar que parte desses créditos extemporâneos não se referem a aquisições de mídia, mas sim a aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico e que essas aquisições geram direito a crédito de PIS e de COFINS, nos termos da legislação, poderá fazê-lo no prazo para atendimento da presente intimação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, bem como com a respectiva fundamentação legal.

A discussão quanto à origem dos créditos extemporâneos está presente desde o início do procedimento fiscal e apesar das diversas oportunidades concedidas, a Recorrente não comprovou que existiriam dentre os alegados créditos extemporâneos, outras despesas que não fossem de Mídia e Propaganda. Ademais, o segundo termo de intimação, quando da realização da diligência, deixa explícito, que o indeferimento dos créditos extemporâneos ocorreu por duas razões, sendo a primeira o fato de trataram-se de despesas de Mídia e Propaganda, considerando a ausência de esclarecimento da Recorrente.

Conforme já detalhado em momento anterior deste voto, entendo que as despesas de Mídia e Propaganda não são possíveis de auferir crédito na apuração das contribuições não cumulativas, restando prejudicado o segundo questionamento levantado pela Recorrente sobre a desnecessidade da retificação da DACON para auferir créditos extemporâneos.

## **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto no sentido por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastas as glosas dos créditos referente as despesas de frete de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da Recorrente; serviços de consultoria; materiais de uso e consumo e utilizados em análise laboratorial; encargos de depreciação sobre bens do ativo vinculados aos laboratórios e centros de logística.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Relator

Fl. 41 do Acórdão n.º 3301-006.917 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000282/2010-81