



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

Processo nº 15586.720960/2013-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.824 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PIS e COFINS
Recorrente REALMAR DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

INSUMO. CRÉDITO. EMPRESA EXCLUSIVAMENTE VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

O direito ao aproveitamento de créditos sobre aquisição de insumos com base nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não alcança as empresas exclusivamente varejistas.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO.

O valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS..

BASE DE CÁLCULO. TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. EXCLUSÃO.

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

CRÉDITOS. DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.

Na apuração das contribuições no regime não-cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não ocorre no caso de empresa exclusivamente varejista.

HORTIFRUTIGRANJEIROS. REGIME MONOFÁSICO.

Os produtos hortifrutigranjeiros preparados ou conservados não estão submetidos ao regime monofásico na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

SUCOS E BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO.

Os produtos classificados nos códigos 2106.9010 Ex 02 e 2202.9000 Ex 01 e 02 estão excluídos do regime monofásico das contribuições ao PIS e à COFINS.

PÃO COMUM. DEFINIÇÃO.

“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via postal em 11/12/2013 (fl. 1.573), lavrados para exigir o crédito tributário relativo às Contribuições ao PIS e à COFINS, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de declaração e de recolhimento das contribuições em relação a todos os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2009.

Segundo o relatório fiscal de fls. 751 a 807, foi apurado que o contribuinte se dedica exclusivamente à atividade de comércio varejista de mercadorias (supermercado) e que, durante o ano-calendário de 2009, não declarou em DCTF e nem recolheu as contribuições ao PIS e à COFINS. Durante a ação fiscal foram apuradas divergências entre a escrituração contábil apresentada e os valores informados nos DACTON. A fiscalização constatou que o contribuinte aproveitou créditos indevidos sobre aquisições sujeitas à alíquota zero; produtos sujeitos ao regime monofásico; bens e serviços considerados como insumos; despesas de depreciação de bens do imobilizado; e créditos tomados em duplicidade. Quanto às bases de cálculo, o fisco apurou que o contribuinte não incluiu receitas que seriam tributadas com a alíquota padrão das contribuições.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, que para fins de crédito do PIS e COFINS, o conceito de insumo deve guardar consonância com a materialidade de suas hipóteses de incidência, devendo abranger o custo de produção e as despesas operacionais necessárias à consecução do objeto social da empresa. Com base em tal entendimento, passou a contestar especificamente as glosas efetuadas pela fiscalização requerendo que sejam revertidas, pois todos os créditos foram tomados sobre custos e despesas inerentes e essenciais à atividade desempenhada pelo supermercado.

Por meio do Acórdão 64.862, de 22 de janeiro de 2015, a 6ª Turma da DRJ - São Paulo julgou a impugnação parcialmente procedente.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

INSUMO. CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRODUÇÃO/FABRICAÇÃO.

O crédito decorrente de insumos só pode ser deduzido pelas pessoas jurídicas cujo objeto seja a prestação de serviços ou a produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

ICMS. BASE DE CÁLCULO.

O valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da Cofins.

TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.

DEPRECIÇÃO. CRÉDITO.

Na apuração da Cofins não cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ÁLCOOL. VAREJO. ALÍQUOTA.

A alíquota da Cofins foi reduzida a zero na incidência sobre a receita bruta de venda de álcool quando auferida por comerciante varejista.

HORTIFRUTIGRANJEIROS. REGIME MONOFÁSICO.

Os produtos hortifrutigranjeiros preparados ou conservados não estão submetidos ao regime monofásico na apuração da Cofins.

REFRESCO EM PÓ. NÉCTAR DE FRUTA. BEBIDA À BASE DE SOJA.

Os refrescos em pó, os néctares de frutas e as bebidas à base de soja não estão submetidos ao regime monofásico da Cofins.

PERFUMARIA. HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA.

Os produtos de perfumaria e higiene pessoal sobre cuja receita de venda incide a Cofins com alíquota zero são apenas aqueles identificados na legislação de regência pelo seu código na Tipi.

PÃO COMUM. DEFINIÇÃO.

“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

LEITE CONDENSADO. CREME DE LEITE. ALÍQUOTA ZERO. NÃO ENQUADRAMENTO.

A venda de leite condensado e creme de leite não se enquadra na hipótese, estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº10.925, de 2004, de redução a zero da alíquota da Cofins.

Impugnação procedente em parte.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 13/02/2015 (fl. 1.723), o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1.725/1.777 em 16/03/2015, no qual contestou pontos específicos do acórdão recorrido, especialmente a parte em que considerou que empresas comerciais não podem tomar créditos sobre insumos, reiterando o conceito de insumo adotado na impugnação. Contestou especificamente as glosas com embalagens, sacolas, camiseta, FLV, frios, açougue, despesas com manutenção de máquinas e eventos (sic), imobilizado de pequeno valor, despesas com frete (entrega em domicílio), bobinas PDV para ECF, etiquetas para a precificação de produtos, cartazista para a identificação e precificação de produtos e gás GLP, sob o fundamento de que tais insumos se enquadram como custos de produção ou despesas operacionais necessárias à atividade empresarial do supermercado. Contestou a inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições, a teor da recente decisão do STF. Contestou a inclusão das taxas pagas às operadoras de cartões de crédito nas bases de cálculo das contribuições, pois o valor das mercadorias (base de cálculo das contribuições) é apenas o valor líquido recebido das administradoras. Contestou a manutenção do lançamento em relação a produtos monofásicos ou sujeitos à alíquota zero, mas que foram considerados tributados pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

É incontroverso nos autos que o contribuinte se dedica à atividade exclusivamente varejista, uma vez que explora o ramo de supermercado.

O cerne da controvérsia é a possibilidade de as empresas exclusivamente varejistas tomarem o crédito das contribuições sobre insumos com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essa questão já foi enfrentada no Acórdão nº 3403-002.834, por meio do qual restou decidido que não existe amparo legal para a tomada de créditos das contribuições não-cumulativas com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 por parte das empresas exclusivamente varejistas, como é o caso da ora recorrente.

Isso porque os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados como insumos para a "**produção ou fabricação**" de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Assim, os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos apenas por empresas que desenvolvam processos produtivos, processos de fabricação e processos mistos, que envolvam as duas atividades anteriores. As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades comerciais, como é o caso da recorrente, não podem apurar crédito com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por absoluta falta de previsão legal.

Desse modo, como bem apontou o acórdão recorrido, torna-se irrelevante para o deslinde do caso concreto ingressar na discussão acerca da abrangência do vocábulo "insumo" contido nos incisos II dos arts. 3º da Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois empresas comerciais não podem tomar créditos sobre insumos, em virtude de nada fabricarem e nada produzirem.

Nesse passo, foram corretas as glosas efetuadas em relação aos insumos mencionados pela recorrente em seu recurso (item 3.1), pois embora se tratem de despesas operacionais inerentes à atividade, as empresas comerciais não podem tomar créditos sobre elas, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme acima exposto.

No que concerne ao item 3.2 do recurso voluntário, serviços de manutenção em equipamentos e serviços de publicidade, também não tem razão a recorrente.

Os serviços de manutenção em equipamentos não geram créditos das contribuições porque os equipamentos de um supermercado não são voltados para a produção de bens e nem para a prestação de serviços, não se amoldando à hipótese prevista nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já os serviços de publicidade configuram despesas operacionais da pessoa jurídica e também não se enquadram nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e nem em qualquer outro inciso desses artigos como sendo eventos que rendem ensejo ao cálculo dos créditos.

No que concerne à depreciação de bens do ativo imobilizado, verifica-se que o art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelecem o direito de crédito apenas em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao

imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Como se vê, o dispositivo legal não ampara as empresas exclusivamente comerciais, pois os bens sujeitos à depreciação devem ter sido adquiridos ou fabricados para locação, ou então empregados na produção de bens para venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso de um supermercado.

A defesa pleiteou a exclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições, por considerar que o imposto estadual não constitui receita própria, mas sim um valor repassado aos cofres estaduais.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS está calcada em entendimento sedimentado desde tempos imemoriais na seara tributária. Tal entendimento tem respaldo legal no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e na Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, que o regulamentou.

O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, estabelecia o seguinte para os fatos geradores objeto deste processo (2009):

"Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. (...)"

(Fonte da transcrição: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)

Já o item 4 da IN SRF nº 51/78, estabelece o seguinte:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

(...)

4.3 - Para os efeitos desta Instrução Normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalmente (sic) com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integra (sic) a base de cálculo, tais como o imposto de circulação de mercadorias, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto de exportação, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes etc.

4.3.1 - Incluem-se também neste item:

- a) taxas que guardam proporcionalidade com o preço de venda;*
- b) a parcela de contribuição para o Programa de Integração Social calculada sobre o faturamento;*
- c) a quota de contribuição, ou retenção cambial, devida na exportação.*

(Fonte da transcrição: <http://sijut.fazenda.gov.br/netahtml/sijut/Pesquisa.htm>)

Portanto, à luz do direito posto, a apuração efetuada pela fiscalização não merece nenhum reparo por parte deste colegiado, pois o ICMS integra o faturamento do contribuinte, sendo deduzido contabilmente como despesa operacional.

O contribuinte invoca a seu favor o acórdão do STF proferido no RE 240.785-2. Entretanto, esse recurso extraordinário ainda não foi definitivamente julgado, não se enquadrando nas disposições do Decreto nº 2.346/97 para que o entendimento seja estendido administrativamente a outros casos concretos. Não se olvide que essa questão é objeto do Tema 69 dos recursos submetidos à sistemática da repercussão geral no STF e será decidida no RE nº 574.706.

A defesa também pleiteou a exclusão das taxas cobradas pelas administradoras dos cartões de crédito das bases de cálculo do PIS e da COFINS, sob o argumento de que essas taxas seriam receitas de terceiros (das administradoras dos cartões) e não do contribuinte ora autuado.

Não tem razão o contribuinte, pois essas taxas são despesas operacionais do supermercado e não receitas de terceiros. O valor dessas taxas é deduzido do faturamento do supermercado pelas administradoras, que repassam ao supermercado um valor menor do que o valor da venda efetivamente realizada.

Sendo assim, sem dúvida alguma, se trata de uma despesa operacional do supermercado incorrida no momento da venda e não uma receita de terceiros.

O STJ já analisou essa questão, tendo se consolidado o entendimento de que se trata de questão constitucional, que não pode ser analisada em sede de recurso especial, conforme se extrai da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que a verificação se a taxa de administração dos cartões de débito e crédito deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, fatalmente, na definição do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, revestindo-se de matéria eminentemente constitucional, cuja apreciação, por meio de recurso especial, fica vedada a esta Corte de Justiça, sob pena de invasão de competência atribuída ao STF.

2. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

3. A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo [SIC], pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1395442 / PE, DJe 13/03/2015, disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=cart%F5es+e+cr%E9dito+e+pis+e+cofins&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>)

Portanto, deve ser mantida a apuração nos moldes efetuados pela fiscalização, uma vez que o CARF também não pode decidir sobre matéria constitucional a teor da Súmula CARF nº 2.

No que concerne aos "sucos" (item 6.1 do recurso), a defesa alegou que a DRJ concluiu, por presunção, que os sucos comercializados pelo contribuinte são na verdade néctares de frutas e que tentou inverter o ônus da prova, atribuindo à defesa a responsabilidade de provar que aquilo que a fiscalização denominou de suco é suco e não néctar.

A questão consiste em que se os "sucos" estiverem sujeitos à incidência monofásica das contribuições, os valores das vendas desses produtos deveriam ser excluídos das bases de cálculo das contribuições levantadas pela fiscalização.

Entretanto, não ocorreu a inversão do ônus da prova alegada pelo contribuinte. Vejamos.

A fiscalização, embora tenha utilizado a palavra "suco" no termo de verificação em lugar da palavra "néctar", fundamentou a glosa na classificação fiscal dos produtos, conforme se pode conferir na fl. 795, cujo excerto transcrevo a seguir, *in verbis*:

1) Bebidas alimentares a base de soja, sucos de frutas ou de produtos hortícolas e refrescos – Código do NCM 21.06.90.10 Ex 02 e 22.02.90.00, Ex 01 e Ex 02.

As bebidas acima mencionadas se encontram informadas no Anexo I do Decreto nº 6.707 de 2008, que regulamentou a Leiº 11.727/2008, ou seja, as citadas bebidas foram excluídas da forma de tributação sujeita a incidência monofásica.

(...)

Analisando-se os demonstrativos elaborados pela fiscalização às fls. 831 a 992 não resta a menor dúvida de que as "bebidas alimentares a base de soja" e os "sucos" que a fiscalização afirmou não terem sido tributados pelo contribuinte foram enquadrados pelo exator nos códigos de classificação fiscal e respectivos Ex acima citados, estando excluídos da tributação no regime monofásico, a teor do art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 32 da Lei nº 11.727/2008.

Se o contribuinte entendeu que os "sucos" tributados pelo fisco não estão sujeitos ao regime monofásico, deveria ter produzido a prova de suas alegações, a teor do que determina o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Não tendo se desincumbido do ônus de provar o fato impeditivo ou modificativo da pretensão fazendária, há que se manter a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos, bem como a apuração nos moldes efetuados pela fiscalização.

Relativamente às batatas, azeitonas, castanhas, milho verde, champignon e palmito (item 6.2 do recurso), a defesa alegou que a DRJ manteve o lançamento por presunção, por entender que se tratavam de produtos em conserva.

Pois bem. O excerto do voto condutor do acórdão recorrido no qual a DRJ tratou do assunto é o seguinte, *in verbis*:

"(...)

Com relação aos produtos batata, azeitona, milho verde, castanha, champignon e palmito, não têm razão a impugnante. Isso porque os produtos com essa referência considerados pelo auditor fiscal (cf. p.ex. às fls. 834, 848, 859, 870, 884 e 973) não se enquadram nos capítulos 7 e 8 da Tipi e, conseqüentemente, não tiveram a alíquota reduzida pelo art. 28 da Lei nº 10.8655, de 2004. De fato, esses produtos se enquadram no capítulo 20 da Tipi, porque são preparados ou conservados. Dessa forma, correta a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre eles.

(...)"

Realmente, analisando as planilhas da fiscalização verifica-se que não se tratam de produtos *in natura* dos capítulos 7 e 8 da TIPI (sujeitos à alíquota zero), mas sim de preparações enquadráveis no Capítulo 20 da TIPI.

Exemplo disso são as batatas (fl. 858):

630696	BATATA CONGELADA LAR 400G .	5.718,72
595209	BATATA CONGELADA MCCAIN 2,5KG .	209,70
513500	BATATA CONGELADA MCCAIN 400G .	16.680,71
619349	BATATA CONGELADA MCCAIN SMILES 600G .	74,70
609920	BATATA CONGELADA PALITO SADIA 500G .	607,67
485296	BATATA CONGELADA PERDIGAO 400G .	14.242,94

As castanhas (fl. 859):

55956	CASTANHA CAJU C/CANELA KG .	408,00
55338	CASTANHA CAJU C/GERGELIM KG .	608,24
55321	CASTANHA CAJU CARAMELIZADO KG .	1.994,32
56564	CASTANHA CAJU COCO C/ERVA DOCE KG .	561,01
42024	CASTANHA CAJU DUNORTE EXTRA SLW1 KG .	6,78
680097	CASTANHA CAJU FIO OURO TRADICIONAL 100G .	153,28
118057	CASTANHA CAJU GRANULADO IRACEMA 150G .	389,22
117975	CASTANHA CAJU IRACEMA 100G .	808,65
118002	CASTANHA CAJU IRACEMA 190G .	568,86
391610	CASTANHA CAJU IRACEMA 30G .	455,33
118071	CASTANHA CAJU SACHET IRACEMA 50G .	889,47
652766	CASTANHA CAJU SALGADA EST ORIENTE 200G .	705,11
369558	CASTANHA CAJU TORRADA SALGADA YARA 130G .	657,21
652827	CASTANHA PARA ESTRELA DO ORIENTE 200G .	272,07

As azeitonas (fls. 870):

12362	AZEITONA VERDE A GRANEL 20X24 KG .	40.571,39
489157	AZEITONA VERDE ABRE FAC LA VIOLETER 100G .	4.717,26
111072	AZEITONA VERDE DON PEPE 200G .	952,63
547529	AZEITONA VERDE DON PEPE COLOSSAL 200G .	495,72
480109	AZEITONA VERDE DON PEPE SACHE 150G .	554,48
110976	AZEITONA VERDE FATIADA DON PEPE 170G .	601,47
111102	AZEITONA VERDE FATIADA DON PEPE 300G .	973,70
11181	AZEITONA VERDE FATIADA KG .	6.202,98
489164	AZEITONA VERDE FATIADA LA VIOLETERA 175G .	3.391,32
553711	AZEITONA VERDE FATIADA VALE FERTIL 180G .	1.764,10
490177	AZEITONA VERDE FATIADA VALE FERTIL 300G .	744,54
669085	AZEITONA VERDE FATIADA ZUPPA 155G .	2.145,22
444464	AZEITONA VERDE CORRAL DON PEPE 500G .	4.000,00

Milho verde (fl. 973):

347068	LEITE CONDENSADO 1P PAKMALAI 395G .	1.340,00
697170	MILHO VERDE FAMIGLIA D ORO 200G .	30.225,69
		1.522,08

As descrições dos produtos revelam que se tratam de produtos embalados, muitas vezes fatiados, granulados, salgados, adoçados ou misturados com outros produtos e devidamente embalados para venda a retalho.

Portanto, está comprovado que se tratam de preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas do Capítulo 20 da TIPI, os quais não tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelo art. 28 da Lei nº 10.865/2004, o que afasta a alegação de que a DRJ manteve o lançamento por presunção.

A defesa também contestou a inclusão das receitas de vendas dos pães "bisnaguinha", "hot dog" e "pão de hambúrguer" nas bases de cálculo levantadas pela fiscalização, sob o argumento de que não existe nenhum ato oficial estabelecendo o que seja "pão comum" e que, em soluções de consulta, a Receita Federal considerou que esses pães seriam do tipo comum.

A questão foi muito bem abordada pelo relator da DRJ - São Paulo no seguinte excerto do voto condutor daquele julgado (fls. 1715/1716), *in verbis*:

"(...)

No que diz respeito à redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins para o pão comum, ela foi estabelecida pelo inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, incluído pela Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008, convertida na Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

Na mesma data em que foi editada a Medida Provisória nº 433, de 2008, foi editado o Decreto nº 6.465, de 27 de maio de 2008, que criou o destaque para o pão comum na subposição 1905.9090 da Tipi. A edição desse decreto demonstra que o conceito de pão comum segue diretamente a edição da Medida Provisória nº 433, de 2008. Noutras palavras, o destaque EX 01 da subposição 1905.90.90 foi criado exatamente para possibilitar a concessão do benefício fiscal para o “pão comum”, qual seja a redução das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins.

Por isso, apesar de, como afirma a impugnante, o Poder Executivo não ter ainda exercido a faculdade de regulamentar a aplicação do disposto no inciso XVI, do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, como permite o § 2º desse mesmo artigo, é sim possível fazer a correta interpretação do que se entende por pão comum, pois a Exposição de Motivos EMI nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória nº 433, de 2008, definiu expressamente esse conceito em seu segundo parágrafo, demonstrando a intenção do legislador:

Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

No caso concreto, a impugnante alega que o pão bisnaga, o pão de hambúrguer e o pão de *hot dog* se enquadrariam no conceito de pão comum e, por conseguinte, teriam tido suas alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero. Contudo, essa alegação não pode ser aceita porque a contribuinte não trouxe aos autos documentos que comprovassem que esses pães são fabricados exclusivamente com farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

Essa comprovação faz-se ainda mais necessário quando se sabe que, como informa o auditor fiscal, a própria Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria, ao tratar da desoneração do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a farinha de trigo, pré-misturas e pão comum, deixou claro seu entendimento de que por pão comum deve-se entender o chamado “pão francês”:

CIRCULAR ABIP 002/2013 - Aos Presidentes de Entidades de Panificação e Diretores da ABIP:

Prezados (as) Senhores (as),

Dois assuntos importantes seguem abaixo, pedimos a divulgação para todos os empresários do setor.

*1) DESONERAÇÃO DO PIS \ PASEP \ COFINS sobre a Farinha de Trigo, Pré-Misturas e Pão Comum (leia-se **Pão Francês**)*

[destaque acrescido]

Quanto às consultas citadas pela impugnante, diga-se que ela não é parte em nenhuma delas, não lhe cabendo, então, adotar o entendimento ali exposto.

(...)"

Contra esses fundamentos a defesa apenas invocou as Soluções de Consulta nº 37/2007, 36/2007, 31/2007, nas quais a Receita Federal teria considerado que os pães "bisnaguinha", "hot dog" e "pão de hambúrguer" seriam pães comuns.

Embora as ementas dessas soluções de consulta realmente façam menção ao fato desses pães serem comuns, os textos das ementas transcritos pela defesa em seu recurso deixam claro que as menções foram feitas para o fim de enquadrar os produtos no código 1905.9090 e não no Ex 01 do referido código. Nenhuma das consultas citadas enquadraram esses pães no Ex 01 do código 1905.9090.

A posição 1905 da TIPI encontra-se desdobrada da seguinte forma:

19.05	Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.	
1905.10.00	- Pão denominado <i>knäckebrot</i>	0
1905.20	- Pão de especiarias	
1905.20.10	Panetone	0
1905.20.90	Outros	0
1905.3	- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante; <i>waffles</i> e <i>wafers</i> :	
1905.31.00	-- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante	0
1905.32.00	-- <i>Waffles</i> e <i>wafers</i>	0
1905.40.00	- Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados	0
1905.90	- Outros	
1905.90.10	Pão de forma	0
1905.90.20	Bolachas	0
1905.90.90	Outros	0
	Ex 01 – Pão do tipo comum	0

As soluções de consulta enquadraram os pães bisnaguinha, hot dog e de hambúrguer no código 1905.9090 "outros" (outros pães que não sejam pães de forma) e não no Ex 01, que é destinado especificamente ao pão do tipo comum (o pão francês), que foi o único beneficiado pela alíquota zero, nos termos da legislação mencionada no acórdão recorrido.

Sendo assim, salta aos olhos a impossibilidade de aplicar o entendimento vertido nas Soluções de Consulta ao caso concreto, pois elas não classificaram esses pães no Ex 01 do item, mas sim no próprio item ("outros").

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 15586.720960/2013-56
Acórdão n.º **3402-003.824**

S3-C4T2
Fl. 8
