



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720544/2013-14
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-006.911 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2019
Recorrentes HYPERA S/A E 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, negar provimento ao recurso de ofício, 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 que controla o Auto de Infração.

Contra a interessada acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 14.215/14.278, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, nos respectivos montantes de R\$ 157.757.158,02 e R\$ 33.928.803,61, incluídos tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até novembro de 2013.

Consoante termo de fls. 14.215/14.258, parte integrante do lançamento fiscal:

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e tendo em vista a verificação das operações 30120 e 30220 (PIS e COFINS - Créditos decorrentes da não cumulatividade), do período de 01/01/2009 a 30/06/2010, junto à contribuinte acima qualificada, passamos a descrever os fatos constatados no curso da presente ação fiscal, de acordo com o disposto no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

1 - DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL

Iniciamos o procedimento fiscal com o objetivo de verificar a regularidade dos valores constantes dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, vinculados às vendas efetuadas no mercado interno, formalizados por intermédio dos PER (pedidos de ressarcimento) abaixo relacionados (fls. 02/11):

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
(...)

4 - DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS PELA FISCALIZAÇÃO

4.1 - GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A BENS E SERVIÇOS QUE NÃO FORAM UTILIZADOS COMO INSUMO NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA

(...)

4.1.1 - COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Inicialmente, cumpre esclarecer que os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes foram informados pela contribuinte na linha 02 das fichas 06A e 16A do DACON, juntamente com outros bens que ela considerou como insumos.

(...)

Posteriormente, no dia 12/03/2013 a contribuinte foi intimada (Termo de Intimação nº 08) a justificar a utilização do CFOP 1.653 - compra de combustível ou lubrificante como insumo.

Em sua resposta, datada de 25/03/2013, a contribuinte esclareceu que os combustíveis e lubrificantes que foram base de apropriação dos créditos de PIS e Cofins, foram utilizados nas caldeiras, nos geradores de energia elétrica e na locomoção, funcionamento e manutenção de máquinas e equipamentos.

(...)

Além disso, afirmou que os gastos relativos a álcool combustível e gasolina comum possuem diversas utilidades e, por um lapso, valores relativos a gastos atrelados a centros de custos administrativos foram base dos créditos do PIS e da Cofins.

(...)

Destarte, os créditos relativos a gastos com combustíveis e lubrificantes atrelados a centros de custos administrativos (que correspondem a 20% do total) foram glosados, tendo em vista que não foram utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(...)

Cumpre observar que no período de abril a junho de 2010 foi deferido o valor integral pleiteado pela contribuinte, já que a base de cálculo identificada pela fiscalização (80% dos combustíveis e lubrificantes adquiridos - CFOP nº 1653) ficou muito próxima da base de cálculo pleiteada pela fiscalizada.

4.1.2 - SERVIÇOS DE MÍDIA

Primeiramente cumpre esclarecer que neste tópico trataremos dos créditos relativos aos serviços de mídia, brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio apropriados pela fiscalizada.

Veremos que todos estes créditos foram integralmente glosados, já que esses serviços não são empregados na produção ou na prestação dos serviços relativos aos bens produzidos pela fiscalizada.

Além disso, verificamos que grande parte destes créditos (serviços de mídia), além de não serem empregados na produção ou na prestação de serviços, também foram apropriados extemporaneamente, sem a retificação do DACON, DCTF e DIPJ corresponde aos períodos de suas apurações.

Veremos, adiante, que a condição sine qua non para a análise e reconhecimento de créditos extemporâneos é que eles sejam formalizados mediante a retificação das declarações do mesmo período de origem dos créditos (DACON, DCTF e DIPJ).

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, é imprescindível a retificação não só do DACON, mas também da DCTF e DIPJ dos mesmos períodos.

(...)

Pela definição legal do inciso II do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão-somente, aqueles serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

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 se refere 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.

(...)

Ora, os gastos com mídia (publicidade e propaganda) não tem relação com o setor produtivo da empresa (produção ou fabricação), mas sim com o setor comercial.

Cabe lembrar que quando há direito ao crédito em relação a outros setores da empresa (e não somente em relação ao setor de produção ou fabricação), o artigo 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 assim dispõem.

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:

(...)

Em vista do exposto, os créditos relativos aos 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. Os valores glosados estão relacionados abaixo:

> Glosa de Serviços - brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio:

MES/ANO BC Pleiteada BC Deferida GLOSA

01/2009 - - -

02/2009 - - -

03/2009 - - -

04/2009 - - -

05/2009 826.441,30 - 826.441,30

06/2009 690.124,35 - 690.124,35

07/2009 349.608,37 - 349.608,37

08/2009 989.960,37 - 989.960,37

09/2009 1.309.125,17 - 1.309.125,17

10/2009 1.577.682,06 - 1.577.682,06

11/2009 1.855.083,51 - 1.855.083,51

12/2009 1.587.369,64 - 1.587.369,64

01/2010 966.851,12 - 966.851,12

02/2010 571.250,42 - 571.250,42

03/2010 1.335.814,70 - 1.335.814,70

04/2010 1.420.484,63 - 1.420.484,63

05/2010 2.233.542,12 - 2.233.542,12

06/2010 1.527.900,96 - 1.527.900,96

Obs: Valores extraídos do demonstrativo apresentado pela fiscalizada, o qual denominamos "Abertura com CFOP" (fls. 1973/1990).

> Glosa de Serviços - Aquisições de Mídia:

BC Pleiteada (Crédito BC Deferida GLOSA MÊS/ANO Extemporâneo)

01/2009 14.463.436,95 - 14.463.436,95

02/2009 - - -

03/2009 - - -

04/2009 - - -

05/2009 14.023.898,77 - 14.023.898,77

06/2009 58.390.550,78 - 58.390.550,78

07/2009 32.725.920,92 - 32.725.920,92

08/2009 38.856.541,08 - 38.856.541,08

09/2009 10.348.255,90 - 10.348.255,90

10/2009 35.594.348,73 - 35.594.348,73

11/2009 32.902.455,28 - 32.902.455,28

12/2009 31.615.921,76 - 31.615.921,76

01/2010 35.871.330,07 - 35.871.330,07

02/2010 28.875.548,69 - 28.875.548,69

03/2010 36.933.666,41 - 36.933.666,41

04/2010 93.531.135,02 - 93.531.135,02

05/2010 88.076.694,48 - 88.076.694,48

06/2010 77.736.363,24 - 77.736.363,24

OBS: Valores extraídos do demonstrativo denominado "Linha 13 das fichas 06ª e 16A - Original (fl. 1996), apresentado pela fiscalizada em resposta ao item 10 do Termo de Intimação nº 03 e ao item 2 do Termo de Intimação nº 05, bem como do demonstrativo denominado "Linha 13 das fichas 06A e 16A – Auditado (fl. 1997).

Com relação aos demais créditos apropriados na linha 13 das fichas 06A e 16A, do DACON ("Outras Operações com Direito a Crédito), trataremos no tópico a seguir. Demonstraremos que a maioria dos créditos apropriados é resultante de créditos extemporâneos. Vejamos:

4.2 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO (LINHA 13 DAS FICHAS 06AE16A-DACON)

Em resposta aos Termos de Intimação nº 03 e 05, conforme já relatado, a contribuinte apresentou a composição dos créditos relativos à linha 13 das fichas 6A e 16A do DACON (outras operações com direito a crédito2).

Basicamente, nesta linha os créditos apropriados referem-se:

- créditos extemporâneos com aquisição de mídia;
- créditos extemporâneos com insumos agrícolas (Crédito Presumido);
- créditos extemporâneos - Rateios DM;
- créditos com insumos - Análise Laboratorial; Manutenção de Máquinas; Consultoria e Informática - contas contábeis nºs 4478917, 4478918, 4478916 e 4478965.

Os créditos extemporâneos relativos aos serviços de mídia adquiridos foram tratados no tópico anterior. Neste tópico trataremos dos demais créditos pleiteados.

4.2.1 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO (LINHA 13 DAS FICHAS 06A E 16A - DACTON) - GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Serão analisados, a seguir, os seguintes créditos extemporâneos:

- créditos extemporâneos com insumos agrícolas (Crédito Presumido);
- créditos extemporâneos - Rateios DM;

Em resposta ao Termo de Intimação nº 05, 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 maio/2007 - Créditos não contabilizados à época, proveniente da DM Indústria Farmacêutica Ltda., CNPJ:

67.866.665/0001-53, incorporada pela Hypermarcas S.A., em 01/10/2007), conforme demonstrativo denominado "Linha 13 das fichas 06A e 16A - Original" (fl. 1996).

O demonstrativo adequado para apresentar os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS é o DACTON. Como a lei permite que o crédito apurado e 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.

Caso ocorram quaisquer erros em sua apresentação, não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os DACTON 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:

(...)

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, é imprescindível a retificação não só do DACTON, mas também da DCTF e DIPJ dos mesmos períodos.

Diante do exposto, os créditos que não foram informados nos seus períodos corretos foram integralmente glosados, conforme demonstrativo abaixo:

> Glosa de Créditos - Rateios DM:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Crédito Extemporâneo - Rateios DM)

BC Deferida GLOSA

01/2009 63.166.273,93 - 63.166.273,93

02/2009 - - -

03/2009 - - -
04/2009 - - -
05/2009 94.894.778,41 - 94.894.778,41
06/2009 201.909.085,91 - 201.909.085,91
07/2009 45.167.127,73 - 45.167.127,73
08/2009 37.954.269,73 - 37.954.269,73
09/2009 68.030.122,48 - 68.030.122,48
10/2009 51.973.218,84 - 51.973.218,84
11/2009 21.151.598,77 - 21.151.598,77
12/2009 67.150.456,62 - 67.150.456,62
01/2010 65.620.561,82 - 65.620.561,82
02/2010 37.327.743,20 - 37.327.743,20
03/2010 46.623.187,54 - 46.623.187,54
04/2010 10.867.362,38 - 10.867.362,38
05/2010 13.474.161,97 - 13.474.161,97
(...)

A base de cálculo pleiteada está demonstrada nas planilhas denominadas "item 2. Contas Contábeis - Mídia" (fls. 1991/1995) e "Linha 13 das fichas 06A e 16A - Original (fl. 1996).

> Glosa de Créditos - Insumos Agrícolas - Crédito Presumido:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Crédito Extemporâneo - Insumos Agrícolas - Crédito Presumido)

BC Deferida GLOSA

05/2009 13.423.796,83 - 13.423.796,83

Cumpramos esclarecer que o valor pleiteado (R\$13.423.796,82) corresponde a 35% das compras efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas (R\$38.353.705,21), que representa a base de cálculo apresentada pelo contribuinte no demonstrativo denominado "Linha 13 das fichas 06A e 16A - Original (fl. 1996).

Além do fato desse crédito ser extemporâneo, demonstraremos a seguir que o contribuinte também não tem direito a esse tipo de crédito. Vejamos:

O crédito presumido sobre bens agrícolas adquiridos de pessoas físicas está disciplinado na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, a partir do seu artigo 8º, a saber:

(...)

Em resposta ao item 3 do Termo de Intimação nº 05, a fiscalizada apresentou a planilha denominada "Insumos Agrícolas - Crédito Presumido" (fls. 1998/2338), na qual demonstra as aquisições de insumos agrícolas (tomate in natura e milho verde in natura), efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Verificamos que a fiscalizada, à época que produzia gêneros alimentícios, no período de março de 2006 a dezembro de 2011, utilizou 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 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 1 kg Inc.).

Todavia, produtos da Posição 2103 - preparações para molhos e molhos preparados: condimentos e temperos, do Capítulo 21 - preparações alimentícias diversas, não estão citados 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 crédito presumido pretendido pelo contribuinte, sendo portanto, glosado na sua totalidade.

4.2.2 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO (LINHA 13 DAS FICHAS 06A E 16A - DACT) - GLOSA DE CRÉDITOS APRESENTADOS TEMPESTIVAMENTE

Serão analisados, a seguir, os seguintes créditos apresentados tempestivamente (no DACT do período de aquisição):

- créditos com insumos - Análise Laboratorial; Manutenção de Máquinas; Consultoria e Informática - contas contábeis nºs 4478917, 4478918, 4478916 e 4478965.

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.

Cabe esclarecer que os valores pleiteados pela fiscalizada estão relacionados na planilha denominada "Linha 13 das fichas 06A e 16A - Original (fl. 1996) e os valores aceitos pela fiscalização estão relacionados na planilha denominada "Linha 13 das fichas 06A e 16A - Auditado (fl. 1997).

Os valores aceitos pela fiscalização são os referentes à conta 4478918 (Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos) e estão discriminados na planilha denominada "CONTA 4478918 - Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos" (fls. 2344/2350).

Apresentamos, abaixo, o resumo dos valores aceitos (BC Deferida) e das glosas efetuadas:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Crédito com insumos - contas 4478917, 4478918, 4478916 e 4478965)

BC Deferida GLOSA

01/2009 564.981,60 261.216,40 303.765,20

02/2009 516.335,15 263.367,33 252.967,82

03/2009 916.006,61 386.599,54 529.407,07

4.3 - GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A FRETES INTERCOMPANY Com o advento da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), passou-se a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3o, inciso IX, que assim dispõe:

(...)

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.

(...)

Portanto, as hipóteses de creditamento sobre fretes não abrangem o transporte de produtos entre os estabelecimentos da própria empresa, visando a conclusão da produção desses bens e também a distribuição dos produtos acabados para os pontos de comercialização dos mesmos. Ou seja, de fretes relativos a transporte interno de produtos inacabados e de produtos acabados que são levados aos estabelecimentos de vendas da mesma empresa (Centros de Distribuição).

Destarte, 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.

(...)

Por meio do Termo de Intimação nº 04 o contribuinte foi intimado a apresentar planilhas referentes a todas as saídas de mercadorias de todos os estabelecimentos da empresa, discriminando a origem e o destino das mercadorias transportadas, bem como a informar se se tratavam de fretes em operações de venda.

Em resposta, apresentou demonstrativos dos fretes, por estabelecimento (fábricas e centros de distribuição), em cujos demonstrativos podemos verificar que há fretes em operações de vendas e também fretes sobre "outras operações" (fls. 2351/7737).

Note-se que na a coluna "Tipo de Operação Saída", foram discriminadas as operações: as operações de venda estão discriminadas na planilha como "Venda" e as operações que não foram de vendas estão discriminadas como "outras operações".

Assim sendo, foi possível identificar os fretes nas operações de vendas, cujos créditos foram aceitos, bem como os fretes relativos a outras operações, como por exemplo os "Fretes Intercompany", cujos créditos foram glosados por serem indevidos.

Deste modo, quando numa mesma nota existia operação de venda e também outras operações, o valor do frete foi rateado proporcionalmente aos valores de cada operação, sendo aceitos os créditos relativos ao valor do frete sobre operações de venda e glosados os créditos relativos a fretes sobre "outras operações".

Por meio desta sistemática, foram levantados os valores, por mês, dos fretes utilizados para venda de cada estabelecimento. Os valores dos fretes sobre vendas, foram consolidados na planilha denominada "FRETES" (fl. 7738).

Abaixo demonstramos os valores referentes aos fretes cujos créditos foram aceitos pela fiscalização (BC Deferida):

MÊS/ANO

BC Pleiteada

(Despesas de Fretes na Operação de Vendas) - linha 06 - ficha 06ª BC Deferida Glosa

jan/09	4.492.399,43	1.341.750,83	3.150.648,60
fev/09	4.874.207,28	1.103.462,04	3.770.745,24
mar/09	5.308.065,32	1.387.395,96	3.920.669,36
abr/09	5.916.119,99	4.172.194,41	1.743.925,58
mai/09	6.523.175,81	3.376.030,66	3.147.145,15
jun/09	5.591.449,18	3.633.153,38	1.958.295,80
jul/09	5.579.466,01	3.078.510,56	2.500.955,45
ago/09	5.520.463,19	2.649.068,73	2.871.394,46
set/09	7.659.221,73	3.769.198,66	3.890.023,07
out/09	8.915.118,82	4.977.312,30	3.937.806,52
nov/09	7.663.985,64	4.561.447,08	3.102.538,56
dez/09	8.697.352,52	5.161.119,84	3.536.232,68
jan/10	11.812.435,69	7.071.455,66	4.740.980,03
fev/10	11.575.828,61	5.400.967,28	6.174.861,33
mar/10	10.501.476,33	10.501.476,33	0,00
abr/10	7.902.237,59	2.829.476,37	5.072.761,22
mai/10	8.916.156,25	2.810.284,64	6.105.871,61
jun/10	8.880.748,73	2.816.544,42	6.064.204,31

4.4 - GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA

4.4.1 - DA TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA/CONCENTRADA

A partir da publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que produziu efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2001, os produtos classificados nas posições 3003, 3004, 3303 a 3307, e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00 da TIPI passaram a ser tributados pelo sistema de incidência concentrada/monofásica mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida, das alíquotas de 2,2% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 10,3% para a Cofins nas operações de venda; e, no caso das demais operações, de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins:

(...)

Registre-se, que a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a tributação na etapa produtiva do ciclo econômico ou na importação, desonerando as etapas seguintes (de comercialização). Assim sendo, a tributação ocorre na importação ou na industrialização, com aplicação de alíquotas majoradas e, conseqüentemente, as etapas seguintes são contempladas com alíquota zero, conforme estabelece o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000. Vale ressaltar que nessa época, somente existia o regime cumulativo; ainda não havia sido Instituído o regime da não-cumulatividade.

(...)

No final de 2002, estabeleceu-se o regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep. No entanto, as operações realizadas com os referidos produtos farmacêuticos ficaram excluídas desse tipo de incidência. O inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, promoveu explicitamente esta exclusão:

(...)

Igual tratamento estabeleceu a Lei nº 10.833, de 2003, quando da instituição do regime não-cumulativo da Cofins:

(...)

Observa-se que, até então, estes produtos estavam afastados dos regimes não-cumulativos previstos na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, conforme descrito nos itens anteriores; sendo admitido o aproveitamento do crédito presumido, previsto no art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000:

(...)

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, ocorreram quatro alterações substanciais:

1o) A inclusão na base de cálculo não-cumulativa, a partir de 1º de agosto de 2004, das receitas decorrentes de operações com produtos farmacêuticos tributados com alíquotas concentradas/monofásicas, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa - tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real (art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004):

(...)

2o) A alteração das alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que passaram a ser de 2,1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 9,9% para a Cofins, incidentes sobre as receitas de venda de industrialização de produtos farmacêuticos ou de venda de importados (art.34 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004):

(...)

3o) A criação da possibilidade de inclusão retroativa de receitas, por opção, no regime não-cumulativo, com efeitos a partir de 1º de maio de 2004 (art. 42 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004):

(...)

4o) A revogação do § 4º do art. 1º, que previa a exclusão da base de cálculo do valor correspondente ao custo de aquisição de determinadas matérias-primas pelo fabricante de produtos contemplados pelo crédito presumido de que trata o art. 3º (art. 44 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004):

(...)

Desde então, a receita decorrente da industrialização, assim como a decorrente de venda de importados, no mercado interno, dos produtos farmacêuticos mencionados, passou a estar incluída na base de cálculo não-cumulativa para as pessoas jurídicas submetidas a esse regime (tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real), sem prejuízo dos citados produtos estarem incluídos na tributação com incidência concentrada/monofásica.

Registre-se que as operações de venda dos produtos em comento, no mercado interno, por pessoas jurídicas "não enquadradas na condição de industrial ou de importador" estão tributadas com alíquotas reduzidas a zero (ressalvando-se apenas as microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional), por força do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que esse tipo de alíquota zero constitui medida de viabilização da incidência concentrada/monofásica (desoneração das etapas de comercialização no mercado interno - atacadistas e varejistas) e independe do regime de apuração a que estiver sujeita a pessoa jurídica nessa condição.

4.4.2 - DO CRÉDITO PRESUMIDO

O art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, estabelece que será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos ali enquadrados e nas condições impostas pelos incisos I e II do mesmo artigo:

(...)

O art. 5º da Lei nº 10.147 de 2000 dispõe que "A Secretaria da Receita Federal expedirá normas necessárias à aplicação desta Lei. A SRF então expediu a Instrução Normativa SRF nº 40, de 25 de Abril de 2001, que disciplinou o procedimento de habilitação do regime, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Respeitando as diretrizes das Instruções Normativas citadas, a empresa Laboratório de Farmacoterapia S.A. CNPJ: 61.150.819/0001-20 obteve o Ato Declaratório Executivo CORAT Nº 05, de 8 de janeiro de 2002, com efeitos a partir de 27 de abril de 2001.

Também a empresa Laboratório Neo Química Comércio e Indústria Ltda. CNPJ: 29.785.870/0001-03 obteve o Ato Declaratório Executivo CORAT Nº 42, de 20 de março de 2002, com efeitos a partir de 30 de abril de 2001.

Ambas as empresas citadas foram incorporadas pela Hypermarcas S.A, CNPJ: 02.932.074/0001-91, respectivamente em 29/12/2008 (Laboratório de Farmacoterapia) e em 31/12/2009 (Laboratório Neo Química Comércio e Indústria Ltda.).

Importante ressaltar que, em termos práticos, a apuração do valor dos créditos presumidos - medicamentos - se dá pelo total de saídas (VENDA) dos produtos listados (receita bruta), conforme definido no inciso I do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000:

(...)

Por meio do Termo de Intimação nº 03, o contribuinte foi intimado a apresentar um demonstrativo analítico dos créditos presumidos apropriados. Em resposta o contribuinte apresentou uma planilha com o demonstrativo dos valores que compõe a Linha 25 das Fichas 15B e 25B, onde consta a lista positiva dos medicamentos que gozam do crédito presumido em cada mês.

Por meio da lista positiva utilizada em cada mês, foram levantadas todas as operações de venda da empresa dos produtos abrangidos na lista positiva com o intuito de confrontar com os valores apresentados no DACON.

Anexamos ao processo três planilhas denominadas "Medicamentos" (fls. 7739/8354), nas quais podemos verificar todos os valores de venda dos produtos englobados na lista positiva.

Conforme podemos observar nos demonstrativos abaixo, identificamos uma pequena divergência entre os valores pleiteados pelo contribuinte no DACON e os valores apurados pela fiscalização na referida planilha, sendo que o valor informado a maior no DACON foi glosado. Abaixo consolidamos o Crédito Presumido PIS apurado pela fiscalização:

MÊS/ANO PIS (Crédito Presumido) - Linha 25 da Ficha 15B PIS Deferido Glosa

jan/10 279.055,30 265.918,38 13.136,92

fev/10 294.495,51 286.547,12 7.948,39

mar/10 471.321,73 471.321,73 -

abr/10 300.628,30 299.399,74 1.228,56

mai/10 388.618,76 369.434,19 19.184,57

jun/10 377.091,19 377.091,19 -

Abaixo consolidamos o Crédito Presumido COFINS apurado pela fiscalização:

MÊS/ANO COFINS (Crédito Presumido) -Linha 25 da Ficha 25B COFINS Deferido Glosa

jan/10 1.315.546,41 1.253.615,24 61.931,17

fev/10 1.388.336,02 1.350.864,98 37.471,04

mar/10 2.221.945,27 2.221.945,27 0,00

abr/10 1.417.247,73 1.411.455,90 5.791,83

mai/10 1.832.059,82 1.741.618,34 90.441,48

jun/10 1.777.715,58 1.777.715,58 0,00

4.4.3 - DA REVENDA DE PRODUTOS

Intimado a apresentar uma planilha detalhando os valores constantes na Linha 16 das fichas 06A e 16A, verificou-se que os valores neste campo representavam, na sua imensa maioria, créditos decorrentes da revenda de produtos tributados com alíquotas diferenciadas (tributação concentrada/monofásica), conforme se vê abaixo:

NCM DESCRIÇÃO

3004 Medicamentos

3303 Perfumes e águas-de-colônia

3304 Produtos de beleza ou de maquiagem

3305 Preparações capilares

3307 Preparações para barbear

3401 Sabões

Com relação a esses créditos, a fiscalizada realizou a seguinte sequência de operações:

a) Um determinado Fabricante "X" fabricou o produto "A", sujeito à tributação concentrada e alíquota diferenciada; b) A Hypermarcas comprou o produto "A" (vale ressaltar que a Hypermarcas não produz o mesmo produto);

c) A Hypermarcas REVENDEU o produto "A" no mercado, com alíquota zero;

d) A Hypermarcas se creditou das contribuições incidentes na operação de compra, na Linha 16 das fichas 06A e 16A.

Todavia, não há direito a crédito de PIS e Cofins na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica, tendo em vista que a revenda é efetuada com alíquota zero. Vejamos a ilustração abaixo:

(...)

Note-se que, neste caso, a Hypermarcas não é fabricante do produto que revende e, portanto, não tem direito ao crédito na aquisição desse produto, já que o revende com alíquota zero.

Caso a Hypermarcas produzisse o mesmo produto que adquire para revenda, teria direito ao crédito na aquisição, pois, neste caso, ao revender esse mesmo produto, teria que oferecer essa receita à tributação, com as mesmas alíquotas diferenciadas. É que, 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. É o que dispõe o artigo 24 da lei nº 11.727/2008. Vejamos:

(...)

Ou seja, o que não é permitido é o que fez a fiscalizada: creditar-se no momento da aquisição desses produtos e os revender com alíquota zero.

4.4.4 - DAS GLOSAS DE CRÉDITOS INDEVIDOS

Foram apresentadas à fiscalização planilhas contendo os valores relativos às operações de revenda de produtos com alíquotas diferenciadas (Linha 16 das fichas 06A e 16A), cujas planilhas denominamos "Diferenciadas 01" (fls. 8355/8673) e "Diferenciadas 02" (fls. 8674/8779).

Analisando as referidas planilhas, identificamos produtos adquiridos para revenda submetidos à Tributação Monofásica (art. 1º da Lei nº 10.147/2000) e também produtos submetidos à tributação normal, motivo pelo qual elaboramos uma planilha denominada "Diferenciadas Resumo" (fl. 8780), na qual relacionamos os CFOP e NCM em relação aos quais a fiscalizada utilizou créditos.

Tendo em vista que a revenda dos produtos submetidos à tributação monofásica não gera direito a crédito (art 3º, inciso I, da Lei 10.833/03, combinado com o art 2º da Lei 10.147/00), em razão desses produtos serem revendidos com alíquota zero, os referidos créditos foram integralmente glosados.

Somente foram deferidos os créditos relativos a bens adquiridos para revenda de produtos não submetidas à Tributação Monofásica. Note-se, nas planilhas denominadas "Diferenciadas 01" e "Diferenciadas 02", uma coluna denominada "Glosa", cujo motivo da glosa é o fato de se tratar de "compra para comercialização de produto monofásico", que, conforme já ressaltamos, não dá direito a crédito por se tratarem de produtos revendidos com alíquota zero.

Abaixo consolidamos o Crédito Alíquota Diferenciada PIS apurado pela fiscalização:
MÊS/ANO PIS Pleiteada (Crédito Aliq. Diferenciada) -Linha 16 da ficha 06A PIS Deferida Glosa

jan/10	543.789,32	3.941,45	539.847,87
fev/10	1.122.504,15	3.532,77	1.118.971,38
mar/10	1.721.780,88	66,99	1.721.713,89
abr/10	773.263,30	-	773.263,30
mai/10	1.209.641,97	2.168,00	1.207.473,97
jun/10	1.645.724,47	47,29	1.645.677,18

Abaixo consolidamos o Crédito Alíquota Diferenciada COFINS apurado pela fiscalização:

MÊS/ANO COFINS Pleiteada (Crédito Alíq. Diferenciada) - Linha 16 da ficha 16A COFINS Deferida Glosa

jan/10	2.547.856,84	18.370,83	2.529.486,01
fev/10	5.270.530,33	16.417,30	5.254.113,03
mar/10	8.095.329,43	308,58	8.095.020,85
abr/10	3.624.171,86	-	3.624.171,86
mai/10	5.678.456,26	9.985,92	5.668.470,34
jun/10	7.730.521,28	219,03	7.730.302,25

Portanto, 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, mais de R\$800.000.000,00 (Oitocentos Milhões de Reais) de produtos sujeitos à tributação monofásica (vide fichas 07A e 17A dos DACON).

4.5 - GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

O artigo 3º, inciso VI, combinado com o inciso III do § 1º, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, autoriza as pessoas jurídicas a se creditarem do PIS e da Cofins relativos a encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda. Vejamos:

(...)

Já o § 14, do mesmo artigo 3º, dispõe que, opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito acima, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, conforme se vê abaixo:

(...)

Com o advento da Lei nº 11.774, todas as máquinas e equipamentos novos, destinados à produção de bens e serviços, adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008, passaram a poder ter seus créditos cálculos com base no prazo de 12 meses.

(...)

Cabe ressaltar, ainda, que o creditamento só é autorizado em relação à depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda.

(...)

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:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Crédito com base nos Encargos de Depreciação) - linha 09 das fichas 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/09	1.259.425,62	72.946,00	1.186.479,62
fev/09	1.251.678,09	72.950,39	1.178.727,70
mar/09	1.232.082,63	73.004,95	1.159.077,68
abr/09	1.233.108,30	73.013,45	1.160.094,85
mai/09	1.150.700,38	73.014,24	1.077.686,14
jun/09	1.146.007,88	73.015,47	1.072.992,41
jul/09	582.752,59	72.687,47	510.065,12
ago/09	584.699,93	72.690,18	512.009,75
set/09	586.021,96	72.688,30	513.333,66
out/09	580.253,80	72.705,82	507.547,98
nov/09	580.253,80	72.706,19	507.547,61
dez/09	532.366,92	74.896,01	457.470,91

jan/10 1.850.317,77 950.611,17 899.706,60
fev/10 2.799.300,85 936.266,41 1.863.034,44
mar/10 3.693.211,91 936.254,47 2.756.957,44
abr/10 2.305.069,22 920.368,87 1.384.700,35
mai/10 2.242.981,05 888.905,16 1.354.075,89
jun/10 2.218.830,35 804.011,07 1.414.819,28

Em relação aos créditos calculados com base no valor de aquisição/construção de bens destinados ao ativo imobilizado apuramos apenas uma pequena diferença, no mês de janeiro de 2009, entre o valor constante no demonstrativo apresentado pelo contribuinte e o valor informado no DACON, sendo que a diferença de valor (informada a maior no DACON) foi glosada, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Crédito - Bens do Imobilizado - com base no Valor de Aquisição/Construção) – linha 10 das fichas 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/09 559.175,86 550.724,24 8.451,62

4.6 - GLOSA DE CRÉDITOS - VALORES DIVERGENTES DOS INFORMADOS NOS DACON

A fiscalizada foi intimada a apresentar a composição dos valores informados no DACON, relativos aos créditos apropriados, segregando, por rubrica, o CFOP de cada crédito (Termo de Intimação Fiscal nº 05).

Em resposta datada de 21/01/2013, a fiscalizada apresentou um arquivo ("Item 1A. Memória de Cálculo Insumos e Revenda"), contendo a abertura do valores lançados nas linhas 01, 02, 16 e 26 das fichas 06A 06B, 16A e 16B do Dacon, com indicação de origem dos mesmos.

O arquivo apresentado pela fiscalizada serviu de base para a auditoria desses valores, conforme demonstrativo denominado "Abertura com CFOP" (fls. 1973/1990).

De acordo com a composição dos créditos apropriados pela fiscalizada, como "Bens para Revenda" e "Bens Utilizados como Insumos" - linhas 01 e 02 das fichas 06A e 16A, respectivamente, foi possível verificar que nestas linhas estão sendo apropriados créditos relativos a diversas rubricas, conforme relação abaixo:

Compra para Industrialização - CFOP nº 1.101, 2.101, 1.122 e 2.122 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Compra para Comercialização - CFOP nº 1.102, 2.102, 1.403 e 2.403 (conta contábil nº 11601);

Industrialização efetuada por outra empresa - CFOP nº 1.124 e 2.124 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Compra de Combustível ou lubrificante - CFOP nº 1.653 e 2.653 (conta contábil nº 4470403);

Devolução de compra para industrialização - CFOP nº 5.201 e 6.201 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Devolução de compra para comercialização - CFOP nº 5.411 (conta contábil nº 11601);

Compra para Industrialização - Importação - CFOP nº 3.101 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Outras entradas - Importação - CFOP nº 3.949 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Devolução de Revenda - CFOP nº 1.202 e 2.202 (conta contábil nº 11603 e 11604);

Devolução de Vendas - CFOP nº 1.202, 2.202, 2.203, 2.204, 1.411 e 2.411 (conta contábil nº 11601);

Brindes ao Consumidor Final, Materiais Promocionais e Campanhas Prêmios - Consumidor - (conta contábil nº 6121502, 6121507 e 6121517);

Compra de Material de Uso e Consumo - Fabril - CFOP nº 3.556 - (conta contábil nº 11605, 11614, 44704 e 44789).

Por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil entregues pela fiscalizada, utilizando os CFOP e as contas contábeis acima informadas, calculamos os créditos relativos aos insumos e bens adquiridos para revenda a que o contribuinte teria direito.

Para tanto, elaboramos planilhas denominadas "Entradas" (fls. 8958/11915), "Devoluções de Vendas" (fls. 11916/14163), "Importação" (fls. 14164/14173) e "Devoluções de Compras" (fls. 14174/14191).

Nas referidas planilhas os valores foram separados por CFOP e totalizados mensalmente, sendo consolidados no demonstrativo denominado "Abertura com CFOP" (fls. 1973/1990).

Conforme veremos a seguir, os valores apurados pela fiscalização, nas referidas planilhas, divergem dos valores informados pela fiscalizada nos DACON. Vejamos:

4.6.1 - GLOSA DE CRÉDITOS - COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A, 06B, 16A e 16B (fls. 1973/1990), verificamos que a contribuinte está apropriando créditos relativos às compras para industrialização nos seguintes CFOP: 1.101, 2.101, 1.122, 2.122 e 3.101 (contas contábeis nºs 11603 e 11604).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil entregues pela fiscalizada, identificamos valores divergentes, relativos a compras para industrialização. Dessa forma, apenas os valores identificados pela fiscalização foram aceitos (BC Deferida), conforme demonstrativos abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compras para Industrialização - Mercado Interno) - CFOP

1.101, 2.101, 1.122 e 2.122- linha 02-ficha 06Ae16A BC Deferida Glosa

jan/09 15.300.274,61 15.300.274,61 0,00

fev/09 17.161.929,13 17.161.929,13 0,00

mar/09 18.037.201,80 18.037.201,80 0,00

abr/09 17.952.480,55 17.952.480,55 0,00

mai/09 1.386.088,53 212.777,17 1.173.311,36

jun/09 1.899.546,03 254.189,62 1.645.356,41

jul/09 22.544.503,99 19.133.469,42 3.411.034,57

ago/09 22.664.328,72 18.615.452,39 4.048.876,33

set/09 27.031.756,03 23.029.444,85 4.002.311,18

out/09 23.283.394,11 20.564.157,80 2.719.236,31

nov/09 19.441.566,44 17.729.638,74 1.711.927,70

dez/09 17.567.992,02 15.620.437,49 1.947.554,53

jan/10 23.435.302,99 22.149.277,14 1.286.025,85

fev/10 30.800.646,27 28.993.326,91 1.807.319,36

mar/10 31.885.940,05 30.084.154,70 1.801.785,35

abr/10 23.914.459,50 23.914.459,50 0,00

mai/10 24.963.247,04 24.963.247,04 0,00

jun/10 31.372.754,95 31.372.754,95 0,00

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compras para Industrialização -Importação) - CFOP 3.101 -

linha 02 - ficha 06B e 16B BC Deferida Glosa

jan/09 21.747.777,97 21.747.777,97 0,00

fev/09 2.780.954,68 2.780.954,68 0,00

mar/09 3.563.780,68 3.563.780,68 0,00

abr/09 2.550.875,73 1.448.138,55 1.102.737,18

mai/09 4.287.581,49 4.287.581,49 0,00

jun/09 1.361.187,30 1.361.187,30 0,00

jul/09 1.953.991,87 1.406.876,01 547.115,86

ago/09 3.253.942,47 2.422.716,39 831.226,08

set/09 2.116.750,56 2.116.750,56 0,00

out/09 3.964.933,35 3.964.933,35 0,00

nov/09 2.138.469,14 1.450.922,40 687.546,74

dez/09 4.120.748,07 4.120.748,07 0,00

jan/10 8.318.923,23 1.461.746,98 6.857.176,25

fev/10 10.765.980,67 4.474.431,43 6.291.549,24

mar/10 6.341.341,63 2.347.836,50 3.993.505,13

abr/10 9.004.725,79 5.044.724,27 3.960.001,52

mai/10 9.744.960,58 3.881.636,16 5.863.324,42

jun/10 13.146.384,65 2.653.439,32 10.492.945,33

4.6.2 - GLOSA DE CRÉDITOS - COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), verificamos que a contribuinte está

apropriando créditos relativos às compras para comercialização nos seguintes CFOP: 1.102, 2.102, 1.403 e 2.403 (conta contábil nº 11601).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil entregues pela fiscalizada, identificamos valores divergentes, relativos aos bens adquiridos para comercialização. Dessa forma, apenas os valores identificados pela fiscalização foram aceitos (BC Deferida), conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compras p/ Comercialização) - CFOP 1.102, 2.102, 1.403 e 2.403-linha 01 - ficha 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/09	1.036.203,30	177.500,00	858.703,30
fev/09	417.419,26	334.092,56	83.326,70
mar/09	9.779.989,50	476.481,52	9.303.507,98
abr/09	1.864.982,85	12.182,78	1.852.800,07
mai/09	1.386.088,53	212.777,17	1.173.311,36
jun/09	1.899.546,03	254.189,62	1.645.356,41
jul/09	0,00	0,00	0,00
ago/09	0,00	0,00	0,00
set/09	0,00	0,00	0,00
out/09	0,00	0,00	0,00
nov/09	10.829.123,55	10.829.123,55	0,00
dez/09	22.993.379,39	22.953.937,68	39.441,71
jan/10	5.811.828,18	5.811.828,18	0,00
fev/10	10.642.803,59	10.642.803,58	0,00
mar/10	16.300.557,80	402.701,42	15.897.856,38
abr/10	12.936.400,42	12.936.400,42	0,00
mai/10	10.422.981,58	10.422.981,58	0,00
jun/10	20.787.524,51	10.787.524,51	0,00

4.6.3 - GLOSA DE CRÉDITOS - INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR OUTRA EMPRESA

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), verificamos que a contribuinte está apropriando créditos relativos aos serviços de industrialização efetuados por outra empresa nos seguintes CFOP nº 1.124 e 2.124 (contas contábeis nºs 11603 e 11604).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil entregues pela fiscalizada, identificamos valores divergentes, relativos aos serviços de industrialização efetuados por outra empresa.

Dessa forma, apenas os valores identificados pela fiscalização foram aceitos (BC Deferida), conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Ind. efetuada por outra empresa) – CFOP BC Deferida Glosa O empresa) – CFOP 1.124 e 2.124-linha 02-ficha 06A e 16A

jan/09	344.603,95	344.603,95	0,00
fev/09	218.016,85	218.016,85	0,00
mar/09	111.806,82	111.806,82	0,00
abr/09	170.928,24	128.426,82	42.501,42
mai/09	694.134,30	435.612,00	258.522,30
jun/09	721.289,21	414.672,21	306.617,00
jul/09	50.548,14	50.548,14	0,00
ago/09	41.314,94	41.314,94	0,00
set/09	79.465,48	79.465,48	0,00
out/09	73.776,38	73.776,38	0,00
nov/09	79.444,69	79.444,69	0,00
dez/09	96.054,40	96.054,40	0,00
jan/10	31.638,68	31.638,68	0,00
fev/10	43.172,41	43.172,41	0,00
mar/10	13.757,81	13.757,81	0,00
abr/10	139.266,99	139.266,99	0,00
mai/10	197.226,14	197.226,14	0,00
jun/10	539.136,77	539.136,77	0,00

4.6.4 - GLOSA DE CRÉDITOS - DEVOLUÇÃO DE COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO:

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), verificamos que a contribuinte utilizou valores referentes às devoluções de compras para industrialização - CFOP nºs 5.201 e 6.201 (contas contábeis nºs 11603 e 11604), inferiores aos efetivamente incorridos.

Como se trata de uma conta que reduz o valor dos créditos relativos a compras para industrialização, o fato de o contribuinte utilizar valores inferiores aos efetivamente incorridos, nessa conta de devolução, faz com que ele se credite de valores indevidos, relativamente às compras para industrialização.

Assim sendo, a fiscalização corrigiu os valores relativos às devoluções de compras para industrialização - CFOP nºs 5.201 e 6.201 (contas contábeis nºs 11603 e 11604), conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Dev. de compras p/ industrialização) -CFOP 5.201 e 6.201 – linha 02-ficha 06Ae16A BC Deferida Glosa

jan/09	-36.727,84	-65.113,84	28.386,00
fev/09	-74.783,40	-99.415,89	24.632,49
mar/09	-63.433,04	-71.187,00	7.753,96
abr/09	-10.677,11	-12.079,77	1.402,66
mai/09	-125.629,94	-160.235,06	34.605,12
jun/09	-213.477,02	-222.688,72	9.211,70
jul/09	-29.087,84	-30.140,34	1.052,50
ago/09	-3.678,01	-3.678,01	0,00
set/09	-52.366,10	-54.195,46	1.829,36
out/09	-8.731,95	-9.139,19	407,24
nov/09	-23.789,97	-25.704,72	1.914,75
dez/09	-61.872,48	-65.417,20	3.544,72
jan/10	-211.520,06	-222.946,05	11.425,99
fev/10	-19.521,19	-94.022,48	74.501,29
mar/10	-45.361,93	-50.134,45	4.772,52
abr/10	-88.070,69	-120.475,24	32.404,55
maç/10	35.510,86	-155.034,45	190.545,31
jun/10	-45.980,39	-98.454,88	52.474,49

4.6.5 - GLOSA DE CRÉDITOS - DEVOLUÇÃO DE COMPRAS PARA COMERCIALIZAÇÃO:

Também constatamos, nos demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), que no mês de janeiro de 2009 a fiscalizada utilizou valores referentes às devoluções de compras para comercialização - CFOP nº 5.411 (conta contábil nº 11601), inferiores aos efetivamente incorridos.

Como se trata de uma conta que reduz o valor dos créditos relativos a compras para comercialização, o fato de o contribuinte utilizar valores inferiores aos efetivamente incorridos, nessa conta de devolução, faz com que o contribuinte se credite de valores indevidos, relativamente às compras para comercialização.

Destarte, a fiscalização corrigiu os valores relativos às devoluções de compras para comercialização - CFOP nº 5.411 (conta contábil nº 11601), referentes ao mês de janeiro de 2009, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Dev. De compras p/comercialização) - CFOP 5.411 - linha 02 -ficha 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/09	-109.535,30	-212.216,68	102.681,38
--------	-------------	-------------	------------

4.6.6 - GLOSA DE CRÉDITOS - OUTRAS ENTRADAS - IMPORTAÇÃO

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06B e 16B (fls. 1973/1990), verificamos que a fiscalizada apropriou-se de créditos relativos a "Outras Entradas" - Importação - CFOP nº 3.949 (contas contábeis nºs. 11603 e 11604).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil, entregues pela fiscalizada, constatamos que neste CFOP não consta

nenhum lançamento, motivo pelo qual o crédito relativo a essa rubrica foi glosado, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Outras Entradas - Importação) -CFOP 3.949-linha 02- ficha 06Be16B BC Deferida Glosa

jan/09 0,00 0,00 0,00

fev/09 0,00 0,00 0,00

mar/09 0,00 0,00 0,00

abr/09 0,00 0,00 0,00

mai/09 0,00 0,00 0,00

jun/09 0,00 0,00 0,00

jul/09 0,00 0,00 0,00

ago/09 0,00 0,00 0,00

set/09 1.463.059,28 0,00 1.463.059,28

out/09 1.719.601,62 0,00 1.719.601,62

nov/09 1.506.392,21 0,00 1.506.392,21

dez/09 0,00 0,00 0,00

jan/10 0,00 0,00 0,00

fev/10 0,00 0,00 0,00

mar/10 0,00 0,00 0,00

abr/10 0,00 0,00 0,00

mai/10 1.067.539,20 0,00 1.067.539,20

jun/10 0,00 0,00 0,00

4.6.7 - GLOSA DE CRÉDITOS - DEVOLUÇÃO DE REVENDAS

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), verificamos que no mês de março de 2009 a fiscalizada apropriou créditos relativos a devolução de revenda nos seguintes CFOP: nºs 1.202 e 2.202 (conta contábil nº 11603 e 11604).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil, entregues pela fiscalizada, elaboramos o demonstrativo denominado "Entradas Março 2009" (fls. 9004/9112) e verificamos que a maior parte das devoluções de revenda, no mês de março de 2009, referem-se a produtos submetidos à tributação monofásica (concentrada) - capítulos 3304, 3305 e 3307 da TIPI, cuja venda foi efetuada com alíquota zero e, portanto, a devolução não gera direito ao crédito. Portanto, os créditos relativos às referidas devoluções foram glosados, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Devolução de Revendas) – CFOP 1.202 e 2.202-linha 02 - ficha 06ª BC Deferida Glosa março/09 3.012.897,33 9,48 3.012.887,85

4.6.8 - GLOSA DE CRÉDITOS - DEVOLUÇÃO DE VENDAS

De acordo com os demonstrativos de composição dos créditos declarados no DACON, na linha 01 - fichas 06A e 16A (fls. 1973/1990), verificamos que a contribuinte está apropriando créditos relativos à devoluções de vendas nos seguintes CFOP: 1.202, 2.202, 2.203, 2.204, 1.411 e 2.411 (conta contábil nº 11601).

Todavia, por meio da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil entregues pela fiscalizada, identificamos valores diferentes, relativos às devoluções de vendas. Portanto, os valores informados a maior nos DACON foram glosados, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Devolução de Vendas) – CFOP 1.202, 2.202, 2.203, 2.204, 1.411 e 2.411 - linha 01 - ficha 06A e 16ª BC Deferida Glosa

Jan/09 0,00 0,00 0,00

fev/09 0,00 0,00 0,00

mar/09 0,00 0,00 0,00

abr/09 0,00 0,00 0,00

mai/09 797.608,46 217.112,13 580.496,33

jun/09 331.837,42 247.567,35 84.270,07

ju1/09 0,00 0,00 0,00

ago/09 0,00 0,00 0,00

set/09 0,00 0,00 0,00

out/09 0,00 0,00 0,00

nov/09 0,00 0,00 0,00
 dez/09 0,00 0,00 0,00
 jan/10 0,00 0,00 0,00
 fev/10 0,00 0,00 0,00
 mar/10 0,00 0,00 0,00
 abr/10 2.866.836,13 50.107,75 2.816.728,38
 mai/10 301.745,13 95.837,13 205.908,00
 jun/10 1.699.323,30 207.768,69 1.491.554,61

Além dos valores acima, também constamos uma diferença, no mês de junho de 2010, relativa a Devolução de Vendas, com CFOP de nºs 1.410 e 2.410, entre o valor informado no DACON, na linha 02 - fichas 06A e 16A, e o valor escriturado pela fiscalizada (SPED Fiscal/Contábil), sendo que a diferença de valor, informada a maior no DACON, foi glosada, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Devolução de Vendas) - CFOP 1.410 e 2.410 - linha 02 - ficha 06A e 16A BC Deferida Glosa

Jun/10 137.525,57 36.023,76 101.501,81

4.6.9 - GLOSA DE CRÉDITOS - COMPRA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO:

As compras de materiais para uso e consumo - CFOP nº 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis nºs. 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 nº 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis nºs. 11605, 11614, 44704 e 44789).

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

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compra de material de Uso e Consumo) - CFOP 1.556 e 2.556 - linha 01 - fichas 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/10 0,00 0,00 0,00
 fev/10 0,00 0,00 0,00
 mar/10 0,00 0,00 0,00
 abr/10 0,00 0,00 0,00
 mai/10 1.029.139,02 0,00 1.029.139,02
 jun/10 924.492,97 0,00 924.492,97

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compra de material de Uso e Consumo) - CFOP 1.556 e 2.556 - linha 02 - fichas 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/10 196.219,87 0,00 196.219,87
 fev/10 316.639,06 0,00 316.639,06
 mar/10 459.644,87 0,00 459.644,87
 abr/10 1.484.634,79 0,00 1.484.634,79
 mai/10 306.987,65 0,00 306.987,65
 jun/10 444.904,38 0,00 444.904,38

MÊS/ANO BC Pleiteada (Compra de material de Uso e Consumo) - Importação - CFOP 3.556 - linha 02 - fichas 06B e 16B BC Deferida Glosa

jan/10 33.451,45 0,00 33.451,45
 fev/10 0,00 0,00 0,00
 mar/10 57.832,31 0,00 57.832,31
 abr/10 104.886,05 0,00 104.886,05
 mai/10 223.848,83 0,00 223.848,83
 jun/10 87.964,21 0,00 87.964,21

4.6.10 - GLOSA DE CRÉDITOS - ENERGIA ELÉTRICA

Com base nos registros de entradas e saídas e lançamentos contábeis obtidos a partir do SPED Fiscal/Contábil, constatamos uma pequena diferença entre os valores informados pela fiscalizada no DACON e nos lançamentos contábeis e fiscais escriturados por ela, conforme demonstrativo denominado "Energia Elétrica" (fls. 14192/14202).

Destarte, os valores informados a maior nos DACON foram glosados, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO BC Pleiteada (Despesas de Energia Elétrica) - linha 04 - fichas 06A e 16A BC Deferida Glosa

jan/10 1.241.671,01 1.237.375,85 4.295,16

fev/10 1.024.076,74 1.020.893,33 3.183,41

mar/10 1.232.263,41 1.228.423,07 3.840,34

mai/10 1.585.505,89 1.582.330,21 3.175,68

Por fim, cumpre esclarecer que algumas das rubricas que compõem as linhas 01 e 02 das fichas 06A e 16A, as glosas já foram relatadas no presente termo, conforme se vê abaixo:

Compra de Combustível ou lubrificante - CFOP nº 1.653 e 2.653 (conta contábil nº 4470403) - tópico 4.1.1;

Brindes ao Consumidor Final, Materiais Promocionais e Campanhas Prêmios - Consumidor - (conta contábil nº 6121502, 6121507 e 6121517) - tópico 4.1.2;

Também é importante ressaltar que as glosas foram efetuadas nos DACON, nas fichas e linhas em que os valores foram informados pela fiscalizada, independente do fato de estarem ou não informados na ficha/linha correta.

5 - DAS RECEITAS DE VENDAS APURADAS PELO CONTRIBUINTE (BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS)

Em relação às receitas informadas no DACON, objeto da presente ação fiscal, não foram encontradas infrações, motivo pelo qual os débitos informados no DACON foram mantidos.

Cumpre esclarecer, entretanto, que existe uma outra ação fiscal em curso, na Delegacia Especial de Maiores Contribuintes - DEMAC/SP, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.85.00-2011-00298-0, em cuja auditoria estão sendo verificadas as demais receitas, mormente as receitas de subvenção para investimentos.

6 - CONCLUSÃO - APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS

Face a todo o exposto acima, elaboramos os demonstrativos denominados "DACON CFOP 2009" (fl. 14203) e "DACON CFOP 2010" (fls. 14204/14205), nos quais estão relacionados todos os créditos informados pela fiscalizada nos DACON (inclusive por CFOP), bem como os valores deferidos pela fiscalização (Base Aceita).

Note-se que os valores aceitos pela fiscalização, a título de créditos de PIS e Cofins, são muito inferiores aos valores informados pelo contribuinte nos DACON, de forma que não houve saldo de créditos em favor do contribuinte em nenhum dos meses do período auditado (janeiro de 2009 a junho de 2010).

Ao contrário, em todos os meses foram apurados débitos. Destarte, a primeira consequência do resultado da auditoria foi o indeferimento total dos valores pedidos pelo contribuinte a título de ressarcimento.

A segunda consequência é que os débitos apurados pela fiscalização serão objeto de lançamento de ofício. Para tanto, elaboramos o demonstrativo denominado "Resumo das Glosas de Créditos e Lançamentos", no qual demonstramos o resumo das glosas efetuadas nos respectivos DACON, bem como o valor a ser lançado a título de PIS e Cofins, mês a mês (fls. 14206/14214).

Note-se, na primeira página do referido demonstrativo, que os valores pagos e/ou declarados pela fiscalizada, em DCTF, foram considerados, já que nos meses de março e abril de 2009 a fiscalizada havia declarado débitos de PIS e Cofins.

Inconformada, em 30 de dezembro de 2013, apresenta a interessada impugnação (fls. 14.280/14.359), por meio da qual, em síntese, agrupa, inicialmente, as razões pelas quais o entendimento das autoridades fiscais não deveria prosperar:

A alegação do Sr. Agente Fiscal que os créditos denominados "Rateios DM" são vinculados exclusivamente às despesas de mídia, e por isso devem ser glosados, são incompatíveis com as informações e documentos apresentados pela Impugnante na resposta ao Termo de Verificação Fiscal nº 7, no qual se demonstra claramente que a origem dos mesmos refere-se a outros insumos, como matéria prima e material de embalagem, não apropriados tempestivamente pela DM em virtude de rateio indevido realizado com base no percentual de receitas de produtos monofásicos, por ela fabricada, em relação ao total de receitas;

Diversos créditos da linha 03 da DACON foram glosados pelo Sr. Agente Fiscal sem que qualquer justificativa ou explicação fosse dada no corpo do Auto de Infração ou no TDF;

A apropriação de créditos previstos no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 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 art. 2º da Lei nº 10.833;

Diversas divergências descritas no TDF não encontram suporte documental, não se verificando as mesmas através de análise dos DACONs e dos demais documentos da Impugnante;

Não é condição sine qua non para a apropriação de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS a prévia retificação dos DACONs;

O princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS é mais amplo do que aquele aplicável ao IPI, utilizado como parâmetro pelo Sr. Agente Fiscal;

Os serviços de mídia são absolutamente necessários para a manutenção das fontes de receitas da Impugnante, devendo ser classificados como insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS;

As despesas de fretes glosadas pelo Sr. Agente Fiscal estão vinculadas às operações mercantis do Impugnante, sendo a grande maioria desses serviços vinculados a entrega ao cliente de produtos bonificados em razão da quantidade de mercadorias adquiridas por esse mesmo cliente;

Os créditos glosados em virtude de depreciação de bens do ativo imobilizado estão vinculados a bens aplicados nas atividades básicas da Impugnante, como equipamentos laboratoriais e empilhadeiras;

Foram glosados créditos referentes à aquisição de material de uso e consumo que claramente se caracterizam como bens intermediários de produção; e Foram glosados créditos referentes a serviços essenciais a atividade da Impugnante, como o de análise laboratorial e consultoria para o desenvolvimento de novos produtos.

Em seguida, passa a asseverar:

II - PRELIMINARMENTE

II.1. MOTIVAÇÃO IMPRECISA E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

(...)

II.1.1 GLOSA DE CREDITO - RATEIO DM - EQUÍVOCO NA IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DOS CRÉDITOS

(...)

A impugnante se surpreendeu quando da leitura das fls. 15 e 16 do TDF, através das quais o senhor Agente Fiscal atribuiu, de maneira equivocada, e não obstante o longo debate travado acerca desse tema, a totalidade de créditos extemporâneos apropriados decorrentes da operação efetuadas pela empresa sucedida DM a rubrica de mídia, como segue (fls. 15):

(...)

Como demonstraremos, tal afirmação não pode ser tratada' como um mero equívoco do Sr. Agente Fiscal, tendo em vista não só o longo período de fiscalização (31 meses) e o pronto atendimento que a Impugnante deu a todas as demandas da RFB, mas, principalmente, o fato de que os créditos da DM foram objeto de análise e debates específicos. Também restará claro que a intimação a qual se refere o Sr. Agente Fiscal, a pedido do mesmo, trata exclusivamente acerca da rubrica AQUISIÇÃO DE MÍDIA, sendo a rubrica DM – RATEIO tratada expressamente em outra intimação.

Com efeito, em respostas ao Termo de Intimação nº 3, que solicitava à Impugnante, no item 10, "detalhar, através de planilhas e exemplos de operações, a rubrica do DICON Ficha 06A linha 13. Outras Operações com Direto a Crédito de todo o período fiscalizado", foi juntada a planilha "Linha 13 das fichas 06A e 16A", preparada pela Impugnante e constante das fls. 1996.

Através dessa planilha, se constata facilmente que os créditos lançados nas Fichas 06A e 16A linha 13 a título de "Outras Operações com Direto a Crédito" possuem diversas origens, dentre as quais a aquisição de serviços de mídia e os denominados "Rateios

DM". Salientamos que tal fato ficou explícito ao Sr. Agente Fiscal, como podemos verificar do trecho extraído das fls. 13 do TDF:

(...)

Por se tratar de créditos de origem distinta, o Sr. Agente Fiscal optou por analisar separadamente os temas. Assim sendo, através do item 2 do Termo de Intimação nº 5, mencionado no trecho do TDF transcrito acima, o Sr. Agente Fiscal solicitou esclarecimentos exclusivamente acerca dos créditos da rubrica AQUISIÇÃO DE MÍDIA, como segue:

(...)

Portanto, a menção de trecho dessa resposta fora do contexto ao qual se aplica, em capítulo do TDF verificado "GLOSA DE CRÉDITOS – RATEIOS DM", se mostra completamente inapropriado e só se presta a induzir o julgador à uma interpretação equivocada. Como demonstrado acima, tanto a formulação do requerimento contido no Termo de Intimação nº 5 quanto a resposta da Impugnante a tal requerimento demonstram de forma evidente que as informações são restritas à rubrica AQUISIÇÕES DE MÍDIA contida na planilha "Linha 13 das fichas 06A e 16A", preparada pela Impugnante e constante das fls. 1996.

(...)

Como se não bastasse a gritante limitação das informações expostas na resposta do Termo de Intimação nº 5 à rubrica AQUISIÇÕES DE MÍDIA, o senhor Agente Fiscal não menciona no TDF que, em 21/01/2013, através do Termo de Intimação Fiscal nº 7, foram solicitadas informações específicas acerca da rubrica RATEIO DM, como segue:

(...)

Portanto, não resta a menor dúvida que a afirmação do senhor Agente Fiscal às fls 15 do TDF de que "os créditos extemporâneos da DM são referentes exclusivamente a rubrica de "Mídia" é contrária a todas as informações contidas no processo de fiscalização, onde ficou comprovado claramente que os créditos extemporâneos de mídia, inclusive decorrentes das aquisições efetuadas pela DM, foram demonstrados sob a rubrica Mídia e devidamente explicados na resposta ao Termo de Verificação Fiscal nº 5, enquanto na rubrica DM Rateio foram agrupados os créditos das aquisições de outros insumos, como matéria prima e material de embalagem, nas quais devem ser incluídas mídia, não apropriados pela DM, na proporção das receitas tributadas no regime monofásico em relação ao total de receitas, conforme devidamente explicado na resposta ao Termo de Verificação Fiscal nº 7.

Nessa linha, não resta dúvida que a mencionada imprecisão do Sr. Agente Fiscal teve como consequência a utilização de motivação e fundamentação inaplicáveis ao presente Auto de Infração, dado que, repita-se, a Impugnante não apropriou-se somente de créditos extemporâneos decorrentes de despesas de mídia, mas também daqueles decorrentes da produção e comercialização de determinados produtos sujeitos ao regime monofásico.

II.1.2.GLOSA DE CRÉDITO NÃO FUNDAMENTADA - LINHA 03 DO DICON

Demonstrando novamente completa desatenção com a motivação e fundamentação utilizada para glosar os valores de crédito aproveitados pela Impugnante, o Sr. Agente Fiscal não mencionou no TDF o motivo pelo qual estornou os créditos constantes na linha 03 do DICON (identificado pela Impugnante nas fls. 14203, 14204 e 14205 dos documentos juntados à decisão) que lhe foi apresentado.

Ora, configura verdadeiro absurdo a Impugnante, por sua conta e em prazo exíguo de 30 dias, notar quando da análise das fls. juntadas à decisão aqui combatida que determinada linha fora estornada sem qualquer menção a este estorno na fundamentação apresentada.

(...)

E não é só! Da análise minuciosa do TDF verifica-se que o Sr. Agente Fiscal alegou diversas supostas divergências entre os valores declarados pela Impugnante no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais ("DICON") e no Sistema Público de Escrituração Digital ("SPED"), e, em outros casos, supostas divergências entre os valores declarados pela Impugnante no DICON e aqueles obtidos mediante informações e documentos fornecidos no decorrer do processo de fiscalização.

Neste contexto, apenas para exemplificar, quando da leitura do item 4.6 (Glosa de Créditos - Valores Divergentes dos Informados nos Dacon), o Sr. Agente Fiscal entendeu por bem efetuar a glosa de créditos sobre supostas divergências entre os valores constantes no DAPON daqueles discriminados no Sped.

A Impugnante observa que, em uma atitude inexplicável, não obstante o procedimento de fiscalização tenha se estendido por um período de mais de dois anos, o Sr. Agente Fiscal, em nenhum momento buscou informações para elucidar as supostas divergências apuradas. Portanto, o Sr. Agente Fiscal não só atenta contra o direito de defesa da Impugnante, como também abdica inteiramente da busca da verdade material ao não tentar identificar o motivo da aparente divergência de valores.

Deveras, a Impugnante possui a impossível tarefa de "decifrar" no prazo exíguo de 30 dias a composição dos valores levantados pelo Sr. Agente Fiscal ao longo de quase dois anos de auditoria para confirmar se os valores ora impugnados são líquidos, certos e condizentes com a realidade.

(...)

Ainda, quando da leitura do item 4.5. do TDF (Glosa de Créditos relativos a Encargos de Depreciação), o Sr. Agente Fiscal entendeu por bem glosar suposta diferença (R\$ 8.451,62), referente ao mês de janeiro de 2009, entre o valor constante no demonstrativo apresentado pela Impugnante e o valor informado no DAPON, conforme trecho abaixo:

(...)

Ora, referida divergência sequer existe! A planilha apresentada pela Impugnante ao Sr. Agente Fiscal contempla exatamente o mesmo valor que esta declarou no DAPON.

E, ainda que o Sr. Agente Fiscal entenda que suposta divergência de fato está correta, não foi possível pelos documentos juntados ao Auto de Infração e TDF verificar como este realizou o cálculo que resultou na diferença mencionada de R\$ 8.451,62.

(...)

II.2. DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO AMPLA DEFESA

Ainda, diante de todo o exposto, verifica-se a patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a Impugnante sequer tem conhecimento dos corretos fundamentos e da composição exata dos valores glosados pelo Sr. Agente Fiscal que levaram ao indeferimento dos créditos apurados em Dapon.

Deveras, a Impugnante possui a impossível tarefa de "decifrar" no prazo exíguo de 30 dias a composição dos valores glosados pelo Sr. Agente Fiscal 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 do Sr. Agente Fiscal quanto à análise dos documentos apresentados e dos fundamentos utilizados prejudica (para não dizer impossibilita) o exercício do direito de defesa da Impugnante.

Ora, se tomarmos como exemplo o item 4.6 do TDF - "Glosa de Créditos – Valor divergentes dos informados nos DAPON", o Sr. Agente Fiscal levantou supostas divergências que sequer foram suscitadas durante a fiscalização! Ou, se foram, não foram objeto de questionamento à Impugnante para que esta prestasse eventuais esclarecimentos antes que se entendesse como certas as divergências encontradas.

Em outra situação identificada no TDF, o Sr. Agente Fiscal baseou-se em documentação preliminar para glosar créditos decorrentes de fretes intercompany (item 4.3).

Tendenciosamente, o questionamento à Impugnante durante o processo de fiscalização foi limitado à identificação das despesas correspondentes aos fretes relacionados à vendas para terceiros e aos não relacionados à tais operações. Dessa forma, não houve qualquer possibilidade de que a Impugnante identificasse as despesas com frete que, embora não relacionadas a entrega de produtos comprados pelos clientes, inquestionavelmente dão direito a créditos de PIS e COFINS por integrarem as atividades essenciais da Impugnante e contribuírem para geração de sua receita, como, por exemplo, os fretes relativos aos produtos bonificados entregue aos clientes.

(...)

Dessa maneira, não tendo sido apresentados os fundamentos precisos para a glosa de créditos utilizados pelo Sr. Agente Fiscal, verifica-se claramente que não foi oferecido à

Impugnante 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 cancelada por essa E. Turma Julgadora a decisão ora combatida.

(...)

Frise-se que a juntada de uma grande quantidade de páginas quando apresentadas de maneira desconexa com as alegações traçadas pela fiscalização, ou mesmos com resumos pelos os mesmos anexados, não servem de instrumento para a comprovação da ocorrência do mundo dos fatos dos atos alegados para se exigir qualquer imposto.

(...)

Portanto, seja pela (i) ausência de liquidez e certeza, seja pela (ii) a ausência de motivação clara da decisão, 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 Impugnante que essa E. Turma Julgadora cancele a decisão ora combatida em sua totalidade.

II.3. NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS NA JUNTADA DE DOCUMENTOS

Inicialmente, antes de discorrer sobre o mérito da decisão que motivou o lançamento fiscal ora combatido, importa ressaltar, a despeito dos melhores esforços empreendidos pela Impugnante, a dificuldade de "decifrar" os argumentos, todas as informações e a composição de todos os valores mencionados pelo Sr. Auditor Fiscal nas mais de 14.000 páginas juntadas à decisão, tarefa que é claramente prejudicada pelo exíguo prazo de 30 dias para a apresentação da defesa administrativa.

(...)

II.3.1. AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS QUANTO AOS CRÉDITOS PRESUMIDOS

Além da quantidade exorbitante de informações, cumpre salientar que quando ao tratar dos créditos presumidos, no item 4.4.2 do TDF, o Sr. Agente Fiscal mencionou que foram anexadas ao Auto de Infração lavrado três planilhas denominadas "Medicamentos", senão vejamos:

(...)

Primeiramente, o que se verifica é que o Sr. Agente Fiscal cometeu equívoco ao referir-se às fls. onde localizam-se tais processos, já que, na verdade, estas encontram-se presentes nas fls. 7739 a 8554 anexadas ao Auto de Infração.

Ademais, da análise de tais fls., resta claro que as planilhas anexadas ao Auto de Infração são apenas "papéis de trabalho" da fiscalização.

Destarte, apesar de o Sr. Agente Fiscal ter alegado que parte dos créditos presumidos aproveitados pela Impugnante devem ser glosados, não foram juntadas aos autos (ou, ao menos, mencionadas de forma clara) planilhas demonstrativas que comprovam a composição dos valores efetivamente glosados após análise.

(...)

Assim, diante da ausência de demonstração da composição dos valores glosados neste Auto de Infração (conforme exemplo mencionado neste item), impossibilitando a Impugnante e essa E. Turma de Julgamento de verificarem a sua correção e veracidade, nota-se, por consequência, que o crédito tributário é ilíquido e incerto, não podendo, por esse motivo, prevalecer.

II.3.2. FALTA DE PERTINÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO ANEXADA

Ainda, vale destacar que o Sr. Agente Fiscal juntou ao referido Auto de Infração a título de suposta comprovação dos argumentos por ele utilizados mais de 14.000 páginas de imagens de informações e "planilhas" que, vistas dessa maneira (sem qualquer explicação ou correlação), nada explicam, quanto aos fundamentos levantados no TDF. Além disso, importante ressaltar que não há nessas 14.000 páginas qualquer demonstrativo claro acerca dos valores efetivamente glosados e suas respectivas composições, o que impossibilita a Impugnante a conhecer exatamente os fundamentos que levaram o Sr. Agente Fiscal a indeferir os créditos lançados em Dacon.

Portanto, em razão do verdadeiro processo kafkiano ao qual a Impugnante está sendo submetida, no qual não é possível saber qual é a composição dos valores questionados e verdadeiros fundamentos que o Sr. Agente Fiscal está se utilizando, se requer a essa E. Turma Julgadora o cancelamento da decisão ora combatida.

III - DO DIREITO

III.1. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA - REGIME MONOFÁSICO (ITEM 4.4)

Tendo em vista o equivocado entendimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal quanto à possibilidade de a Impugnante tomar créditos na aquisição de produtos para revenda sujeitos ao regime monofásico do PIS e da COFINS, passa-se abaixo a demonstrar que tal creditamento é expressamente previsto em lei e, conseqüentemente, incabível a glosa sustentada pelo Sr. Agente Fiscal.

Com efeito, entendeu o Sr. Agente Fiscal que a Impugnante não teria direito ao creditamento do PIS e da COFINS na aquisição de produtos acabados listados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quais sejam, farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador.

Muito embora reconheça a qualidade de fabricante dos produtos listados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833/03, de acordo com os fundamentos sustentados pelo Sr. Agente Fiscal, a Impugnante só teria direito ao crédito em questão na hipótese de fabricar o mesmo produto, como demonstra o item 4.4.3 do TDF:

(...)

Esse entendimento, no entanto, não encontra fundamento na legislação, conforme se passa a demonstrar.

(...)

Pela leitura conjunta do artigo 24 da Lei nº 11.727/2008, do artigo 3º, I, alínea "b" das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e dos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000 necessariamente se conclui que, no que tange à apuração do PIS e da COFINS, a situação existente até 2008 alterou-se para a seguinte: (i) produtor, fabricante e importador de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador tributa receita com a venda dos referidos produtos pelo regime monofásico a alíquotas diferenciadas; (ii) revendedor submete a receita da venda de referidos produtos à alíquota zero; (iii) é possível a apropriação de créditos com exceção daqueles relacionados à aquisição dos referidos produtos para revenda; e (iv) a vedação de creditamento na aquisição não se aplica no caso de produtores ou fabricantes quando adquirem referidos produtos de outros produtores, fabricantes ou importadores.

Portanto, equivocou-se o Sr. Agente Fiscal na interpretação dos mencionados dispositivos, especialmente no caput do artigo 24 da Lei nº 11.727/08. Isso porque, como dito acima, o Sr. Agente Fiscal entendeu o dispositivo da seguinte forma: (i) produtor, fabricante e importador de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador tributa receita com a venda dos referidos produtos pelo regime monofásico a alíquotas diferenciadas; (ii) revendedor submete a receita da venda de referidos produtos à alíquota zero; (iii) é possível a apropriação de créditos com exceção daqueles relacionados à aquisição dos referidos produtos para revenda; e (iv) a vedação de creditamento na aquisição não se aplica no caso de produtores ou fabricantes quando adquirem os mesmos produtos que fabricam de outros produtores, fabricantes ou importadores.

Essa interpretação, aparentemente, está baseada no entendimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal acerca do verbete "desse" utilizado no caput do artigo 24 da Lei nº 11.727/2008.

(...)

Notamos na redação empregada pelo legislador que a única menção a PRODUTO feita no caput do artigo 24 da Lei 11.727/11 é quanto aos "produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003". A expressão utilizada (desse produtos) no dispositivo legal é bastante precisa, não permitindo a sua substituição, posto que se encontra formada por substantivo não mencionado anteriormente na sentença (dos produtos fabricados pelo contribuinte), como pretende o Sr. Agente Fiscal:

Ou seja, o Sr. Agente Fiscal desprezou a literalidade do artigo empregando a expressão "desse produtos" significado que não condiz com a própria redação do caput do artigo 24.

(...)

Em outras palavras, pela interpretação literal e condizente com a redação do caput, "desse produtos" está se referindo claramente aos produtos listados no § 1º do artigo 2º

da Lei nº 10.833/03, previamente mencionados no caput do artigo 24, quais sejam, dentre outros, os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador.

(...)

Por outro lado, a Interpretação pretendida pelo Sr. Agente Fiscal deturpa claramente o significado da expressão "desses produtos" utilizado pelo artigo 24 da Lei 11.727/2008, resultando em uma limitação de crédito não prevista em lei, ferindo o princípio da estrita legalidade.

Dessa forma, deve ser afastada a conclusão adotada pelo Sr. Agente Fiscal, reconhecendo-se o direito ao creditamento das referidas contribuições pela Impugnante quando da aquisição dos produtos farmacêuticos, de higiene pessoal, de perfumaria e de toucador de outros fabricantes.

III.2. GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS EM VIRTUDE DE SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS (ITEM 4.6)

Conforme já mencionado anteriormente em tópicos preliminares da presente Impugnação, o Sr. Agente Fiscal entendeu por bem que os valores informados no DAFON pela Impugnante divergem daqueles obtidos da análise dos registros de entradas e saídas obtidos a partir do SPED entregue, conforme relação abaixo:

(...)

Nesse sentido, primeiramente vale dizer que, consoante com o que já dito acima, a Impugnante teve seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório totalmente feridos, uma vez que o Sr. Agente Fiscal sequer buscou entender com ela os números constantes no DAFON e SPED entregues. Ao contrário, realizou suas contas e presumiu como verdadeiras as supostas divergências que apurou.

(...)

Ora, quando cometeu equívoco, a própria Impugnante assumiu sem sequer ser questionada pelo Sr. Agente Fiscal, como é o caso, por exemplo, dos créditos referentes às operações de Importação, tratadas no item 4.6.6 do TDF, conforme Resposta à Intimação nº 5 protocolada em 21/01/13. Quanto a este, inclusive, requer a Impugnante que seja esclarecido o procedimento para realização do pagamento do valor resultante da glosa em questão, já que nada tem a contestar.

Maior atenção ainda deve ser dada ao item que trata da g créditos decorrentes da compra para comercialização (item 4.6.2 do TDF)

Conforme restará demonstrado pelas planilhas elaboradas pela Impugnante (ressalta-se, no exíguo prazo de 30 dias), com base no registro C170 do Sped Fiscal, o Sr. Agente Fiscal cometeu grande equívoco nos valores apontados no TDF como "BC Deferida".

Neste contexto, especificamente no que diz respeito ao período de janeiro de 2009, a Impugnante conseguiu identificar que o Sr. Agente Fiscal entendeu por bem deferir somente os créditos decorrentes da aquisição de "sementes", glosando todos os créditos referentes à "lâminas de barbear", cujo código NCM é 82121020 (doc. 03). Contudo, não há no TDF fundamentação para referida glosa ou qualquer justificativa para tal procedimento. Isso porque, como se sabe, a legislação em vigor prevê expressamente a tomada de crédito com relação à aquisição para comercialização de tais produtos.

Citando como mais um exemplo de equívoco e imprecisão do Sr. Agente Fiscal, no período de março de 2010, em que pese não ter sido possível à Impugnante compor a memória de cálculo do montante glosado indicado no TDF, fato é que aqui todos os produtos também encontram-se previstos na legislação que trata do PIS e da COFINS como passíveis de creditamento de tais Contribuições quando por ocasião de sua compra para subsequente comercialização no mercado interno.

Ademais, neste mesmo período, conforme restará demonstrado pela planilha de cálculos elaborada pela Impugnante (doc. 04), o valor dos créditos pleiteados é de aproximadamente R\$ 17.5 milhões, de forma que ela sequer chegou a declará-los integralmente no correspondente DAFON. Explica-se:

a Impugnante creditou-se de valor menor do que o que de fato poderia ter feito com relação ao período de março de 2010. E, novamente, em que pese não ter glosado integralmente os valores referentes a este período, o Sr. Agente Fiscal não fundamentou seu posicionamento.

(...)

III.3. DA FORMA DE RECONHECIMENTO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS (ITEM 4.2.1)

Conforme se extrai da leitura do TDF (especificamente, cio item 4.2.1), a Impugnante informou como créditos extemporâneos valores não apropriados anteriormente, por si ou por empresa sucedida (em especial, a DM), devido a erro na interpretação ou decorrente de erro de fato.

Nesse sentido, entendeu o Sr. Agente Fiscal que "não ha como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os DAFON e DCTF correspondentes, ou seja, retificar as declarações do mesmo período de créditos (...)" (g.n.)

Contudo, referido entendimento não merece prosperar

(...)

Em conformidade com o artigo 3º, §4º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o contribuinte tem o direito de apropriação extemporânea dos créditos de PIS e de COFINS sem qualquer restrição ou imposição sobre a forma do seu aproveitamento.

Especificamente acerca do aproveitamento desses créditos, a própria Receita Federal do Brasil ("RFB") já firmou entendimento no sentido de que é permitido o direito ao aproveitamento de crédito de PIS e de COFINS pela pessoa jurídica em meses subsequentes, tendo apenas como limite o prazo de cinco anos, conforme soluções de consulta a seguir transcritas:

(...)

Inclusive, esse é o entendimento que vem sendo seguido pelo CARF, conforme ementa do acórdão recentemente proferido citada a seguir:

(...)

Há de se mencionar que, como mencionado, 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 DAFON 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.

Notamos que ambas as modalidades são válidas, restando ao contribuinte o direito de escolher o meio que melhor lhe convém para exercer seu direito. Nota-se que o próprio manual da EFD do PIS/COFINS, muito embora expresse uma preferência, em nenhum momento impõe a retificação como único meio para apropriação de créditos extemporâneos, 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)". (g.n.)

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 o Sr. Agente Fiscal), de retificar seus documentos fiscais quando do reconhecimento de crédito extemporâneo.

(...)

Assim, considerando que ao aproveitar os créditos extemporâneos, a Impugnante 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 o Sr. Agente Fiscal não entenda que o procedimento adotado pela Impugnante foi o mais adequado para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, não há razão para considerá-los indevidos, já que a Impugnante tem direito a aproveitá-los, seja por meio da retificação do DAFON 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 deve essa E. Turma Julgadora analisar todos os fatos e documentos apresentados, os quais comprovam que a Impugnante tem direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos.

Requer-se, portanto, seja reconhecido o direito aos créditos extemporâneos pretendidos e elencados pelo Sr. Agente Fiscal no item 4.2.1 do TDF.

III.4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE 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.

Deve-se 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 Impugnante, já que as despesas questionadas pelo Sr. Agente Fiscal 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.

(...)

Ou seja, de acordo com o regime da não-cumulatividade, é assegurado às pessoas jurídicas a ele sujeitas o direito a créditos de PIS e de COFINS, os quais serão calculados, entre outros, com relação (a) a despesas com aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos; (b) a despesas com energia elétrica; (c) a bens adquiridos para o ativo imobilizado, (d) aos encargos de depreciação dos bens registrados no seu ativo imobilizado e (e) aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do artigo 30 das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

A luz do ditame constitucional não resta dúvida que a não-cumulatividade não se confunde com qualquer tipo de benefício fiscal, posto que não se trata de suspensão ou exclusão de crédito tributário ou mesmo da outorga de isenção, mesmo que parcial, mas sim da metodologia pela qual o tributo deve ser calculado, anulando-se ou não os efeitos das etapas econômicas anteriores.

Portanto, por se tratar de regime constitucional, sua interpretação deve ser necessariamente ampla e irrestrita, afastando-se qualquer tipo de interpretação literal

que só seria cabível na hipótese de benefício fiscal, assim definido pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional:

(...)

No entanto, especificamente para demonstrar o equivocado conceito de insumo adotado pelo Sr. Agente Fiscal, passa-se 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.4.1. 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 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 é a receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, deve-se admitir 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, essenciais a geração de receitas.

A seguir, a Requerente demonstrará detalhadamente que os créditos por ela tomados e glosados pelo Sr. Agente Fiscal decorrem de despesas ligadas à sua atividade, de modo que sem elas, a Impugnante não conseguiria auferir a receita decorrente da alienação de seus produtos.

Assim, não resta dúvida de que as despesas a seguir tratadas enquadram-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.

Abaixo as glosas realizadas pelo Sr. Agente Fiscal, conforme descrito no TDF, as quais serão abordadas adiante para fins de comprovação quanto ao direito ao crédito das contribuições:

- Créditos Relativos aos Serviços de Mídia (Item 4.1.2)
- Créditos Relativos a Fretes (Item 4.3)
- Créditos Relativos a Encargos de Depreciação (Item 4.5)
- Créditos Relativos a Compra de Material de Uso e Consumo (Item 4.6.9)
- Créditos Relativos a Serviços de Análise Laboratorial, Consultoria e Informática (Item 4.2.2)

III.4.2. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE MÍDIA (ITEM 4.1.2)

O Sr. Agente Fiscal 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 da empresa, 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 Impugnante em razão de referidas despesas passa pela definição de insumos já explanada detalhadamente em item anterior (III.1), 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 Impugnante (doc. 05), 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 Impugnante, sempre de marcas registradas de sua titularidade, são notoriamente conhecidos no Brasil, como por exemplo: "Benegrip", "Bozzano", "Melhoral", "Monange", "Gelol" e "Doril" dentre outros.

Portanto, é necessário que a Impugnante, 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 Impugnante possuem slogans conhecidos por todas as classes sociais de consumidores no Brasil:

(...)

Dessa forma, no caso da Impugnante, 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 Impugnante em diferentes setores do mercado consumidor, alavancando seus negócios e, por consequência, as receitas submetidas à tributação pelas referidas Contribuições.

Nesse sentido e em vista do detalhado no item III.2. acima com relação à possibilidade legal de tomada pela Impugnante de créditos extemporâneos, mostra-se absolutamente indevida, também, a glosa proposta pelo Sr. Agente Fiscal no item 4.2 do TDF dos créditos extemporâneos da Impugnante referentes às ditas despesas com mídia.

III.4.3. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETES (ITEM 4.3)

O Sr. Agente Fiscal 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 Impugnante em virtude do frete entre seus estabelecimentos, entre outros, devem ser glosados.

No caso da Impugnante, 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 nº 10.833/03 autoriza, em sua literalidade, a apropriação do crédito que o Sr. Agente Fiscal pretende afastar.

Muito embora não seja possível delimitar com precisão o real questionamento efetuado pelo Sr. Agente Fiscal, sobretudo pela falta da composição da memória de cálculo, nota-se que o Sr. Agente Fiscal equivocadamente considerou que qualquer frete diverso da entrega direta de determinado produto a um cliente deve ser caracterizado [como "frete intercompany" que não assegura direito de creditamento à Impugnante.

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 Impugnante 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 e/ou logística reversa, que são de responsabilidade da Impugnante, entre outras.

(...)

Ora, trata-se, no caso em foco, de despesas com transportes que se afiguram imprescindíveis para a venda ao consumidor.

O mesmo pode-se dizer com relação às despesas com frete ligadas às bonificações originadas de vendas. Isso porque, a bonificação não se configura como uma doação da Impugnante, 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 à 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 não-cumulatividade.

III.4.4. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A ENCARGOS DE DEPRECIACÃO (ITEM 4.5)

No que se refere aos bens incorporados ao ativo imobilizado da Impugnante, o Sr. Agente Fiscal menciona no item 4.5 do TDF que os bens passíveis de crédito são aqueles relacionados ao setor de produção do produto destinado à venda:

(...)

Muito embora o Sr. Agente Fiscal elenque os centros de custos e respectivos ativos que considera ou não como produtivos, não há no TDF qualquer identificação quanto à composição e quantificação dos valores glosados, dificultando assim a compreensão dos critérios e parâmetros utilizados para quantificação da glosa. Com efeito, desconhece a Impugnante os critérios adotados pelo Sr. Agente Fiscal para a caracterização em questão, inferindo que foram aceitos para fins de crédito somente os bens considerados intrinsecamente ligados à produção.

Nesse sentido, 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 de critérios, identificação e efetiva caracterização dos centros de custos e respectivos elevados ao status de produtivos pelo Sr. Agente Fiscal.

De fato, o Sr. Agente Fiscal não trouxe a baila qualquer justificativa plausível para a desconsideração em questão, tendo simplesmente mencionado que tais não seriam utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ora, não

é possível entender porque o centro de custo de laboratórios e controle de qualidade não foi considerado como insumo. Em qual critério pautou-se o Sr. Agente Fiscal

A título exemplificativo, o Sr. Agente Fiscal glosou os créditos relativos a equipamentos laboratoriais. Como será demonstrado em tópico posterior, os dispêndios relativos a análises laboratoriais não só são essenciais à atividade da Impugnante como são uma exigência governamental para a comercialização de seus produtos.

(...)

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 o Sr. Agente Fiscal deveria ter se apegado a utilização desses ativos no desenvolvimento das atividades da Impugnante, 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, plataformas hidráulicas, equipamentos utilizados na análise de qualidade de produto, entre outros.

Nesse sentido, o Sr. Agente Fiscal, ao analisar se os bens do ativo imobilizado da Impugnante 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, 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 o Sr. Agente Fiscal deveria ter considerado aqueles bens necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial da Impugnante, geradora de receita.

(...)

Em relação à glosa dos créditos calculados com base no valor de aquisição/construção de bens destinados ao ativo imobilizado, fundamentada pelo Sr. Agente Fiscal em suposta divergência entre o valor apresentado pela Impugnante no curso da fiscalização e o valor informado na correspondente DACON, reitera a Impugnante o quanto exposto nas Preliminares da presente Impugnação no sentido de inexistir qualquer divergência entre ambas declarações, injustificando-se, assim, a glosa em questão.

III.4.5. GLOSA INDEVIDA DECORRENTE DE COMPRA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO (ITEM 4.6.9)

Apesar do item 4.6 do TDF discorrer acerca de supostas divergências entre os créditos informados no DAFON daqueles obtidos da análise dos registros de entradas e saídas no SPED Fiscal, ao analisarmos o item 4.6.9 do TDF, que trata acerca dos créditos decorrentes da compra de material de uso e consumo, o que se verifica é que o Sr. Agente Fiscal, a despeito de não encontrar nenhuma divergência dos valores declarados no DAFON e SPED, entendeu que tal material não se coaduna com o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Vale novamente apontar que em nenhum momento do processo de fiscalização o Sr. Agente Fiscal se deu ao trabalho de questionar a Impugnante acerca da utilização de tais materiais, pressupondo que sua utilização em nada poderia configurar como essencial a sua atividade e na restrita visão da própria fiscalização como material intermediário de produção.

A título exemplificativo, a Impugnante elenca abaixo alguns materiais de uso de consumo registrados nos CFOP 1.556, 2.556 e 3.556, no período fiscalizado, e que são

essenciais a atividade da própria industrialização, uma vez que se caracterizam como bens intermediários de produção:

(...)

A própria RFB já consolidou entendimento no sentido que produtos intermediários de produção geram direito ao crédito de PIS e COFINS, conforme decisões abaixo elencadas:

(...)

Assim, da análise dos materiais para uso e consumo apropriados como crédito pela impugnante, resta claro que os mesmos classificam-se como bens intermediários de produção da Impugnante, motivo pelo qual os créditos relacionados a eles não devem ser glosados, não havendo, inclusive, qualquer necessidade de abordagem, no presente crédito, da amplitude do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito de PIS e COFINS como foi amplamente discutido no tópico III.4.1 da presente defesa.

III.4.6. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A SERVIÇOS DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO (ITEM 4.2.2)

O Sr. Agente Fiscal também glosou determinados créditos oriundos da contratação de diversos serviços caracterizados como insumos. Tais glosas, porém, não merecem prevalecer, conforme se passa a demonstrar. Isso porque, conforme leitura do TDF, o Sr. Agente Fiscal reconheceu apenas a possibilidade de creditamento com relação às despesas incorridas pela Impugnante na contratação de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos. Por seu turno, os créditos relacionados aos serviços de análise laboratorial foram glosados, assim como os referentes à contratação de serviços de assessoria e consultoria, bem como informática.

Todavia, trata-se de conclusão absolutamente equivocada. De fato, a contratação dos referidos serviços não corresponde a meras liberalidades da Impugnante, mas sim de serviços essenciais à manutenção e desenvolvimento de suas fontes de receita.

(...)

A título exemplificativo, como pressupõe o Sr. Agente Fiscal que a Impugnante ofereça medicamentos como o "Doril" e o "Gelol" sem sequer submetê-los à análise de um laboratório? Ou seja, a contratação dos serviços em questão não se deu ao bel prazer da Impugnante.

E mais, a Impugnante esclarece que o serviço de análise laboratorial é utilizado para atestar a qualidade da indústria, promovendo a elaboração de procedimentos, análise de exigências regulatória, previstas tanto pela ANVISA quanto pela VISA, e inspeções tanto nos fornecedores como nas suas fábricas.

(...)

Em relação aos serviços de consultoria e informática, a Impugnante pode elencar inúmeras finalidades essenciais ao desenvolvimento de suas atividades, tais como:

a) identificação e controle de procedimentos a serem cumpridos por exigências regulatórias, como os avisos que são obrigatórios nas embalagens dos produtos, b) desenvolvimento de novos produtos, c) pesquisas de mercado; e d) desenvolvimento de programas de elaboração e controle de orçamento das fábricas, cronograma de atividades essenciais, controle de custos e receitas incorridos no período.

Como se vê, o Sr. Agente Fiscal apresentou motivação frágil e desprovida de qualquer fundamentação e razoabilidade para desconsiderar os créditos em questão.

Conforme já largamente explanado no item III.4.1 desta Impugnação, o conceito de insumo no contexto de tais contribuições deve ser entendido de forma ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários e relacionados à atividade principal da empresa, sendo fonte de geração de sua receita e faturamento.

Assim, é evidente que, estando a Impugnante sujeita à sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, a ela deve ser reconhecida por esta Turma Julgadora a possibilidade de creditamento sobre as despesas incorridas na contratação de serviços de análise laboratorial, de assessoria e consultoria e informática.

III.5. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS AGRÍCOLAS (ITEM 4.1.2 — "INSUMOS AGRÍCOLAS")

O Sr. Agente Fiscal entendeu que a Impugnante aproveitou indevidamente crédito presumido sobre bens agrícolas que, na verdade, não se encontram abarcados pelo benefício trazido pela Lei nº 10.925/04, conforme trecho transcrito abaixo:

(...)

No entanto, muito embora, de fato, a Lei mencionada acima só preveja outros produtos que não os que se aplicam ao caso da Impugnante, se faz necessária uma interpretação teleológica do referido ato normativo, ou seja, o contexto no qual a Lei nº 10.925/04 foi instituída, para que se possa determinar seus fins.

Nesse sentido, da análise do mercado agrícola, o que se verifica é que grande parte dos produtores e industrializadores adquirem o produto in natura de pessoas físicas ou cooperado pessoa física, para realização de suas atividades. Assim, em que pese tais produtos serem necessários à atividade do produtor/industrializador agrícola, este não pode se aproveitar dos créditos decorrentes de tais dispêndios, vez que existe expressa previsão legal que impede o creditamento de PIS e de COFINS na sistemática não cumulativa quando os bens e serviços adquiridos não forem tributados por tais contribuições, como é o caso dos bens vendidos pelas pessoas físicas e cooperados pessoas físicas.

Diante deste cenário, buscando que os produtores e industrializadores agrícolas tivessem o mesmo tratamento tributário conferido aos que exercem função semelhante em outros mercados, o legislador, por meio da Lei nº 10.925/04, determinou que a eles seria conferido o direito de deduzir crédito presumido de PIS e COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas, cerealistas, pessoas jurídicas e cooperativas que exerçam atividade agropecuária.

Dessa forma, a interpretação dada à Lei nº 10.935/04 pelo Sr. Agente Fiscal não deve prosperar. Ora, é claro que o legislador, ao beneficiar o produtor agrícola, também pretendeu beneficiar o industrializador que atua em tal mercado, não havendo que se falar na aplicação do benefício somente àquele que adquire o produto in natura e os revende na mesma condição.

No caso específico da Impugnante, o que se verifica é que ela adquire o produto in natura de pessoa física ou cooperado pessoa física e procede à industrialização dele para posterior venda. Com efeito, a inexistência de pessoa jurídica interposta na cadeia produtiva (entre a Impugnante e a pessoa física vendedora do produto in natura) reforça a possibilidade de tomada de crédito presumido pela Impugnante, já que ela desempenha não só a atividade de industrialização (produzindo, por exemplo, o molho de tomate classificado no código NCM 2103.20.10), mas também adquire o produto in natura da pessoa física ou cooperado pessoa física.

Daí porque, considerando o acima detalhado (item III.2 da presente Impugnação) quanto à legalidade dos ditos créditos extemporâneos de PIS e COFINS, a Impugnante deve ter concedido seu direito legítimo ao crédito presumido de PIS e COFINS com relação aos bens agrícolas que adquire de pessoas físicas e cooperados pessoas físicas.

III.6. GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (ITEM 4.1.1)

O Sr. Agente Fiscal destaca no TDF que "(...) os créditos relativos a gastos com combustíveis e lubrificantes atrelados a centros de custos administrativos (que correspondem a 20% do total) foram glosados (...)".

A este respeito, a Impugnante 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 sociedade, que por um equívoco foram consideradas para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, requer-se apenas que seja esclarecido o procedimento para realização do pagamento do valor resultante da glosa em questão.

IV. CONCLUSÃO

Diante de todos os argumentos expostos, ficou demonstrado que o auto de infração deverá ser cancelado por essa E. Turma Julgadora pelos seguintes motivos:

□□ Motivação imprecisa e ausência de fundamentação uma vez que a alegação do Sr. Agente Fiscal que o crédito denominados "Rateios DM" são vinculados exclusivamente às despesas de mídia, e por isso devem ser glosados, são incompatíveis com as informações e documentos apresentados pela Impugnante na resposta ao Termo de Verificação Fiscal nº 7, no qual se demonstra claramente que a origem dos mesmos é outros insumos, como matéria prima e material de embalagem, não apropriados

tempestivamente pela DM em virtude de rateio indevido realizado com base no percentual de receitas de produtos monofásicos, por ela fabricada, em relação ao total de receitas (item II. 1.1);

Ausência de fundamentação em relação à glosa de créditos lançados na Linha 03 do DACON, uma vez que não há qualquer justificativa ou explicação no corpo do Auto de Infração ou no Termo de Descrição dos Fatos (item II. 1.2);

Ausência de liquidez e certeza aos créditos tributários e ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa haja visto que a Impugnante sequer tem conhecimento dos corretos fundamentos e da composição exata dos valores glosados pelo Sr. Agente Fiscal que levaram ao indeferimento dos créditos apurados em DACON (item II.2);

Diversas divergências descritas no TDF não encontram suporte documental, não se verificando as mesmas através de análise dos DACONs e dos demais documentos da Impugnante (itens II.3.1 e II.3.2);

A apropriação de créditos previstos no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 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 art. 2º da Lei nº 10.833 (item Iii.1);

O ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, restando ao contribuinte o direito de escolher o meio que melhor lhe convém para exercer seu direito (item III.3);

Não foram juntados demonstrativos de glosa dos créditos relativos às supostas divergências encontradas entre o DACON e o SPED, sendo que o Sr. Agente Fiscal optou por não buscar solucionar tais dúvidas com a Impugnante no decorrer dos mais de dois anos de processo fiscalizatório (item III.2);

Pela análise exemplificativa (em virtude do exíguo prazo de 30 dias para defesa) dos valores relativos à compra para comercialização, verificou-se que o Sr. Agente Fiscal cometeu equívoco ao apontar divergências entre DACON e SPED, restando comprovada a inconsistência do trabalho realizado pela fiscalização (item III.2);

O princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS é mais amplo do que aquele aplicável ao IPI, utilizado como parâmetro pelo Sr. Agente Fiscal (item III.4.1);

Resta claro que os dispêndios incorridos pela Impugnante ao divulgar seus produtos para o público, através de investimento em MÍDIA, devem ser classificados como insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS uma vez que são absolutamente necessários para a manutenção das fontes de receitas da Impugnante (item III.4.2);

As despesas de fretes glosadas pelo Sr. Agente Fiscal estão vinculadas às operações mercantis do Impugnante, 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 Impugnante, 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 à atividade da Impugnante, como o de análise laboratorial e consultoria para o desenvolvimento de novos produtos (Item III.4.6);

V - DO PEDIDO

Diante do exposto, requer-se a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com o consequente cancelamento do auto de infração lavrado, com o que se estará fazendo

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento deu parcial provimento à impugnação, para restabelecer as glosas referentes aos créditos informados na Linha 03 da

DACON, referente ao título "Serviços Utilizados como Insumos". A decisão da DRJ foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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, 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 PIS/PASEP

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

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

No âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo, para efeito do desconto de créditos, entende-se por insumo os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. 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.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. 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.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. Aplica-se ao lançamento a título de Cofins o disposto em relação ao lançamento a título de Contribuição para o PIS/Pasep, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tendo em vista que o valor exonerado pela decisão de piso superou o limite de alçada previsto na legislação, foi interposto recurso de ofício.

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 DAFON, 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 nº 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 nº 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 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 (hum 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 explanações 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 todas 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 Fiscalização².

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 nº 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 nº 02 - g.n.).

Assim, apesar de restar obscuro o motivo para a lavratura do TIF nº 02, cujo objeto é a solicitação das mesmas informações já prestadas em resposta ao TIF nº 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 Moraes Pereira, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, serem conhecidos.

Antes de adentrar a análise dos recursos apresentados, é necessário esclarecer que o presente processo trata de auto de infração para exigência do PIS e da COFINS não cumulativos referente ao período de abril/2009 a junho/2010 e que o procedimento teve origem em auditoria de Pedidos de Ressarcimento/Compensação que estão sendo analisado em conjunto com o presente processo. O presente processo foi a mim distribuído por força da conexão processual, pois se trata de exigência fiscal ligada aos procedimentos de análise dos pedidos de compensação.

RECURSO DE OFÍCIO

Nos termos da decisão da primeira instância, foi dado parcial provimento para afastar as glosas realizadas nos valores registrados na Linha 03 da DACON, em razão da

Fiscalização não ter demonstrado de forma clara os motivos que levaram a glosa destas rubricas. A decisão da DRJ foi assim motivada.

No entanto, adianta-se, acerca da suposta GLOSA DE CRÉDITO NÃO FUNDAMENTADA – LINHA 03 DO DICON, trecho da defesa fiscal em que aduz a impugnante não teriam os representantes da Fazenda mencionado no termo de descrição dos fatos os motivos pelos quais teriam levado a efeito as glosas a título de “Serviços Utilizados como Insumos” relativos à Linha 03 do respectivo Dicon (fls. 14.203/14.205), de se considerar procedente a peça impugnatória nesta parte.

Isto porque, de fato, não restam claros, no termo de descrição dos fatos de fls. 14.215/14.258, quais fundamentos teriam efetivamente servido às glosas estampadas nas planilhas de fls. 14.203/14.205. Obstaculiza-se, assim, neste ponto, não apenas que conheça a inconformada as concretas razões do ato a resistir, mas também que no curso da atividade de julgamento seja a necessária cognição exercitada, com vistas a proferir juízo sobre a procedência das precitadas supressões.

De se restabelecer, portanto, no período compreendido entre maio de 2009 e junho de 2010, as importâncias originalmente constantes da Linha 03 (“Serviços Utilizados como Insumos”) das Fichas 06A e 16A do Dicon (fls. 14.203/14.205). Tal medida resulta na exoneração dos valores constantes da tabela abaixo, pendentes da multa de ofício e dos juros de mora correspondentes:

Nos termos bem delineados pela decisão de piso, o lançamento carece de fundamentação para as glosas realizadas nos valores registrados na linha 03 da DICON, referente à rubrica "Serviços Utilizados como Insumos". A ausência da fundamentação clara da motivação para as glosas impõe o restabelecimento dos créditos glosados no trabalho fiscal, não existindo reparo a ser feito na decisão de piso quanto a esta matéria.

Destarte, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

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

equivocos 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 DACON. 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 DACON. 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 DACON ("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 DACON), 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 DACON.

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 DACON, como base de cálculo do PIS e da Cofins, como a fiscalização poderia considerar o valor informado no DACON 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 tem 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 nº 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 tributações privilegiadas, 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 nº 11.727/2008 determina que "podem auferir créditos sobre os produtos adquiridos para revender 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 DICON E NO SPED

A fiscalização identificou divergências entre os valores declarados em DICON 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 apresentasse 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 nº 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 nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

O conceito de insumo constante da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

Acórdão nº 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 nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 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 nº 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 NÃOCUMULATIVOS. 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 frente, 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 nº 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis nºs. 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 nº 1.556, 2.556 e 3.556 (contas contábeis nºs. 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 DACON, 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 de negar provimento ao recurso de ofício e 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 - Relator

Fl. 63 do Acórdão n.º 3301-006.911 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16004.720544/2013-14