



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

Processo nº 16643.720013/2012-15
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-004.477 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrentes NESTLÉ BRASIL LTDA. E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E NESTLÉ BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esse itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Deve ser cancelada parte da exigência quando ficar comprovado que parte das glosas atingiu produtos que não estavam submetidos à alíquota zero, entre eles, soro de leite em pó, leite condensado e leite desnatado a granel.

As exclusões da base de cálculo efetuadas pelas cooperativas agroindustriais não se confundem com a falta de pagamento da COFINS/PIS o que impediria

o aproveitamento de crédito por parte dos adquirentes das mercadorias vendidas pelas cooperativas.

CAFÉ. ALIENAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE EMPRESA ATACADISTA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELO AUDITOR-FISCAL

Não restou comprovado pela autoridade fazendária que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou conluio da aquisição de café de empresas atacadistas supostamente inexistentes.

MULTA QUALIFICADA.

Somente deve prevalecer a aplicação da multa qualificada somente quando ficar demonstrada a ocorrência de uma das figuras previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador quando houver recolhimento da contribuição. Nos casos em que não houver recolhimento de tributo ou se aventar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do quinquênio decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ser feito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esse itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Deve ser cancelada parte da exigência quando ficar comprovado que parte das glosas atingiu produtos que não estavam submetidos à alíquota zero, entre eles, soro de leite em pó, leite condensado e leite desnatado a granel.

CAFÉ. ALIENAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE EMPRESA ATACADISTA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELO AUDITOR-FISCAL

Não restou comprovado pela autoridade fazendária que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou conluio da aquisição de café de empresas atacadistas supostamente inexistentes.

MULTA QUALIFICADA.

Somente deve prevalecer a aplicação da multa qualificada somente quando ficar demonstrada a ocorrência de uma das figuras previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador quando houver recolhimento da contribuição. Nos casos em que não houver recolhimento de tributo ou se aventar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do quinquênio decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ser feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (a) afastar o lançamento no que se refere a aproveitamento de créditos sobre aquisição de café de atacadistas de fachada (“noteiras”), afastando ainda a multa de ofício correspondente, e reconhecendo que a decadência, em relação a tais operações, é ditada pelo artigo 150, par. 4 do Código Tributário Nacional; (b) reconhecer a decadência em relação a março de 2007, pela existência de pagamento, e pela aplicação do mesmo artigo 150, par. 4; (c) reconhecer a possibilidade de desconto de créditos objeto de apropriação extemporânea, independente da retificação nos respectivas DACON; (d) reconhecer a apropriação de créditos, como insumo, em relação a lenha e resíduo de lenha, materiais de limpeza e serviços de descontaminação; (e) reconhecer a apropriação de créditos em relação a locação de imóveis; (f) reconhecer a apropriação de créditos em relação a manutenção de equipamentos, detalhada na planilha de glosas como “serv de assist tec em equip de fabr”; (g) reconhecer a apropriação de créditos indevidamente descritos como “locação de mão-de-obra”, mas que se tratavam de insumos, à exceção dos descritos como “serviços de frete” e “aquisição de manômetros, aparelhos de medição de pressão utilizados na indústria alimentícia”; (h) reconhecer a apropriação de créditos em relação a tratamento dos efluentes emitidos e do lixo produzido no processo de industrialização; (i) reconhecer a apropriação de créditos em relação a materiais de embalagens de transporte (planilha do Capítulo 48), à exceção de *displays*; e (j) reconhecer a apropriação de créditos referidos nos itens anteriores, ainda que com ausência de detalhamento específico de NCM na respectiva nota fiscal, ou com emissão pelo adquirente da importação. O Conselheiro Marcos Roberto da Silva atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que declarou suspeição.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado, substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que alegou suspeição).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. e seguintes) e Recurso de Ofício, contra acórdão de Impugnação proferido pela 6ª Turma da DRJ/SPO, que considerou improcedente em parte as razões da Recorrente contra lançamento de ofício pelo pagamento a menor da contribuição ao PIS e da COFINS em razão de aproveitamento supostamente indevido de créditos não-cumulativos.

Do Auto de Infração

A Recorrente sofreu processo de fiscalização como parte integrante da operação ROBUSTA e TEMPO DE COLHEITA, com participação da Polícia Federal, referente a fraudes na aquisição de café para obtenção de vantagens no recolhimento de tributos federais.

A investigação conjunta da PF e RFB culminou na lavratura de autos de infração de diversos contribuintes, dentre as quais a Recorrente, da forma que segue, resumidamente, o termo de verificação fiscal:

Após análise dos demonstrativos de apuração dos créditos encaminhados pelo fiscalizado em atendimento ao Termo de Intimação 005, verificamos grande divergência em relação aos créditos informados no DACON.

(...)

Após análise dos dados contidos nos demonstrativos, verificamos que a ocorrência de divergência entre os valores informados no DACON e os constantes nos demonstrativos permanecia, ainda que em valores menores. Frisamos que não havia consistência nos dados informados pela fiscalizada nos arquivos apresentados em atendimento aos Termos de Intimação 005 a 007 (neste caso, 02 arquivos), nos dados do SINTEGRA e no DACON. Desta forma, desconsideramos os dados do DACON e refizemos a apuração dos créditos, com base no demonstrativo de créditos apresentado em CD no dia 15/06/2012 pela fiscalizada. Do total de crédito pleiteado parte foi glosado por falta de previsão legal ou por falta de dados. As glosas efetuadas estão devidamente detalhadas no tópico 04 deste termo.

(...)

3. DAS CONSTATAÇÕES OBTIDAS ATRAVÉS DAS OPERAÇÕES "TEMPO DE COLHEITA" E "ROBUSTA"

3.1 DAS COMPRAS DE CAFÉ FEITAS A EMPRESAS COMERCIAIS ATACADISTAS INIDÔNEAS (OPERAÇÃO "TEMPO DE COLHEITA")

Ao iniciar a análise dos fornecedores de café para a fiscalizada, identificamos empresas que foram objeto da operação "Tempo de Colheita"; realizada pela DRF Vitória/ES, antes, da deflagração da operação "Robusta".

A operação denominada "Tempo de Colheita" foi iniciada pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM VITÓRIA, em 22/10/2007. Segundo o relatório produzido nesse trabalho, os resultados preliminares das investigações indicaram indícios veementes da existência de esquema de venda de nota fiscal para que as empresas compradoras pudessem se apropriar integralmente do crédito do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%) num total de 9,25% sobre o valor indicado na nota fiscal.

Inicialmente foram investigadas as empresas COLUMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO, L & L, V. MUNALDI - ME e J. C. BINS - CAFEIRA COLATINA.

Durante a execução dos procedimentos fiscais, os produtores e/ou maquinistas expuseram, em detalhes, o funcionamento da operação de venda de café após a implantação da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS: como era feito o transporte do café até as grandes exportadoras, a troca no caminho da nota do produtor pela da pseudoatacadista e o pagamento a esta pelo fornecimento da nota.

Em depoimento, os corretores de café corroboraram as afirmações dos produtores e/ou maquinistas. Reconheceram que o café adquirido pelas empresas exportadoras e pelas indústrias, provém de vendas de produtores e/ou maquinistas. Do mesmo modo, informaram que os adquirentes estavam cientes de como se davam as operações: o café de pessoa física (produtor e/ou maquinista) era guiado em nome de uma pseudoempresa atacadista e desta para a compradora. Fizeram revelações surpreendentes de vínculos diretos de algumas exportadoras/indústrias com o esquema. Ao final, a própria COLUMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L & L descortinaram todo o esquema engendrado.

(....)

e) DAS PSEUDOPESSOAS JURÍDICAS ("NOTEIRAS")

Durante a operação Tempo de Colheita, realizada pela fiscalização da DRF/Vitória/ES foram colhidos diversos depoimentos de produtores rurais, maquinistas e corretores de café, além de diversos documentos apreendidos. Da análise dos documentos foi possível identificar dezenas de pseudoatacadistas ("noteiras") que atuaram no Estado do Espírito Santo, conforme, planilha seguinte.

(...)

3.2 DAS COMPRAS DE CAFÉ FEITAS A EMPRESAS COMERCIAIS ATACADISTAS INIDÔNEAS (OPERAÇÃO "ROBUSTA")

Tendo em vista os fatos constatados na operação "Tempo de Colheita" e a necessidade de se investigar as outras empresas, localizadas em outros Estados da federação, com indícios de se tratarem de pessoas interpostas, foi criado um novo grupo de trabalho, para uma nova operação de fiscalização, denominada operação "Robusta".

(...)

Da análise dos extratos bancários, das empresas, sob investigação, verificou-se uma situação peculiar: depósitos efetuados pelas indústrias e exportadoras de café, de forma identificada, para as empresas sob investigação (com fortes indícios de se tratarem de empresas inexistentes de fato) e saídas dos recursos das contas bancárias dessas empresas, logo em seguida, por meio de transferências (TED) e cheques, muitos desses emitidos ao próprio titular da conta bancária.

Conforme previsto, as contas bancárias movimentadas, pelas "noteiras" servem apenas de "passagem" dos recursos transferidos dos compradores (exportadores/indústrias) para os vendedores de café (produtores rurais, maquinistas e cerealistas), mediante interposição fraudulenta, visando induzir a administração tributária em erro, bem como para futura alegação de "boa-fé" por parte dos compradores.

(...)

Das relações acima, constatamos que a fiscalizada adquiriu insumos (café) da empresa MIRANDA COM. EXP. & IMP. DE CAFÉ LTDA, CNPJ 27.568.625/0001-00 e da empresa V. MUNALDI - ME, CNPJ 05.735.193/0001-42 e CELBA, CNPJ 00.323.994/0001-87 SP SAO PAULO

(...)

4. DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

Inicialmente glosamos os créditos calculados sobre a diferença entre o valor da base de cálculo informada no DACON, e o valor da base de cálculo informada no Demonstrativo apresentado pela fiscalizada em 15/06/2012, conforme resumo na Planilha DACON X Demonstrativo, e informados no "Demonstrativo de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição".

Esclarecemos também que os dados apresentados pela fiscalizada não estão adequadamente separados pelas rubricas do DACON. A desqualificação total da constituição dos créditos seria extremamente prejudicial à fiscalizada, pois de fato tem direito à apuração de crédito, conforme dispõem as Leis 10.637/02 e 10.833/03. Desta forma, as glosas foram efetuadas considerando a descrição da nota fiscal constante no demonstrativo apresentado, sem levar em consideração a rubrica onde foram informadas.

(...)

4.1.1 BENS ADQUIRIDOS DE FILIAIS

A apuração do PIS e da COFINS é feita de forma centralizada pela matriz. Desta forma, insumos adquiridos de filiais não dão direito a crédito, pois tratam-se de simples remessa.

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na planilha "Nestlé para Nestlé – COFINS E PIS". Neste caso, como as bases de cálculo foram diferentes para PIS e para a COFINS, há uma planilha para cada contribuição. A "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição", onde constam os valores efetivamente glosados.

4.1.2 INSUMOS - BENS E SERVIÇOS QUE NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO

Há que se ressaltar, portanto, que somente os bens e serviços que forem necessariamente utilizados de forma direta na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito a crédito.

(....)

As planilhas apresentadas pela fiscalizada revelam que vários dos insumos (diversos alocados em rubricas indevidas do DICON) sobre os quais constituiu créditos tratam, efetivamente, de despesas/custos com serviços e bens que não se enquadram no conceito de insumos, tais como: logística, consultoria, material elétrico, material para manutenção (descrição genérica), material de limpeza, brindes, touca descartável, rele, placas eletrônicas, lenhas e resíduos de lenhas, canecas, palletes, cantoneiras, fitas de arquear (estes 03 últimos insumos para paletização), e muitos outros discriminados na planilha "Bens e Direitos que Não Dão Direito a Crédito", que como já visto, por não serem aplicados ou consumidos na produção, não se revestem da condição de insumo.

(....)

Os valores efetivamente glosados encontram-se na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição".

4.1.3 BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA

Conforme dispõe o § 3º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a seguir transcrito, somente as aquisições de bens e de serviços de pessoa jurídica dão direito a crédito. (....)

A fiscalizada não deveria constituir crédito integral sobre as aquisições de produtos de pessoa física. A discriminação das notas-fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na planilha "Pessoas Físicas". Considerando que aquisições de pessoa física somente dão direito ao crédito presumido, glosamos o crédito integral e calculamos o crédito presumido devido conforme demonstrado na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição"

4.1.4 BENS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO (0)

A fiscalizada equivocou-se ao apurar crédito integral sobre algumas aquisições de farinha de milho, farinha de trigo, ovo, leite integral, leite em pó, queijos, e outros produtos discriminados na planilha "Produtos Rurais". Conforme dispõe o inciso IX, art. 1º, da Lei nº 10.925, de 2004 e art. 28 da Lei 10.865/04 a seguir transcritos, tais aquisições estão sujeitas, à incidência de alíquota zero (0) (....)

Conforme determina o §2º, Art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a seguir transcrito, as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dão direito a crédito. Assim, em cumprimento ao dispositivo legal procedemos as glosas dos produtos adquiridos com alíquota zero (0). Esclarecemos que no caso de algum produto relacionado neste item ser também sujeito a saída com suspensão (cooperativas e cerealistas) prevalecerá o regime de suspensão (que

dá direito ao crédito presumido por parte do adquirente e que foi devidamente calculado nesta fiscalização).

(....)

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se, na planilha Bens Sujeitos à Alíquota Zero (0). A "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição", onde constam os valores efetivamente glosados.

4.1.5.1 SEM CNPJ E SEM RAZÃO SOCIAL

No demonstrativo apresentado pela fiscalizada alguns itens não apresentaram CNPJ e Razão Social. Por falta de elementos necessários à correta apuração do crédito integral do PIS e da COFINS e de sua regularidade, procedemos às glosas dos valores constantes nestas notas fiscais.

A discriminação das notas fiscais, que serviram de base para a glosa dos crédito encontra-se na planilha SEM CNPJ E SEM RAZÃO SOCIAL. Os valores efetivamente glosados encontram-se "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição".

4.1.5.2 NCM ZERADOS (O)

No demonstrativo apresentado pela fiscalizada alguns itens apresentaram NCM ZERADA (0). Constatamos que estes bens e serviços não se enquadravam no conceito de insumo.

(....)

A planilha contendo discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na Planilha NCM ZERADOS (0) - PIS E COFINS Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados.

4.1.6 AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Há duas opções legais que permitem às cooperativas agrícolas, registrarem suas receitas sem incidência do PIS e da COFINS: exclusão da base de cálculo (MP 2.158-35/2001) ou saída com suspensão (Lei 10.925/04 e alterações)

(....)

Não obstante, conforme detectado nas operações fiscais (ROBUSTA, BROCA, COLHEITA) relacionadas à fraude no mercado cafeeiro, as sociedades cooperativas informavam, no corpo das notas fiscais, as seguintes expressões e outras similares: "VENDA SUBMETIDA À INCIDÊNCIA DO PIS E COFINS E NÃO SUJEITA A SUSPENSÃO NOS TERMOS DO ART. 9 DA LEI 10.925/04, MODIFICADA PELA LEI 11.051/04"; "OPERAÇÃO COM INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS". Exatamente expressões contrárias àquela que a- IN 660 prevê: "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

Esta é uma exigência dos grandes exportadores e industriais. A mesma exigência ocorreu em relação às cooperativas que, diante da imposição do poder econômico, passaram a emitir notas fiscais nestas condições. Importante ressaltar

que não houve prejuízo financeiro algum por parte das cooperativas, na medida em que quando estas não dão saída com suspensão, acabam não recolhendo tributos sobre estas receitas, por força da MP 2.158-35/2001. Motivo pelo qual a legislação prevê apenas o crédito presumido ao adquirente de bens e, serviços de sociedades cooperativas, quando da saída com suspensão. (....)

Com o intuito de verificar a regularidade dos créditos de PIS/COFINS referentes às aquisições de insumos efetuadas de sociedades cooperativas, estas foram intimadas a responder as seguintes questões:

(....)

Analisando-se as respostas apresentadas, as aquisições de insumos realizadas pela Nestlé junto às cooperativas podem ser divididas em dois grupos:

- a) Aquisições feitas junto às cooperativas de produção agropecuária;
- b) Aquisições feitas junto às cooperativas agroindustriais.

4.1.6.1 INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA

Diante do exposto, concluímos que a NESTLÉ não tem o direito de apurar créditos integrais na aquisição de bens e insumos de sociedades cooperativas de produção agropecuária. Neste diapasão os créditos, ora apropriados nas aquisições efetuadas junto a estas cooperativas foram glosados, adicionando-se em contrapartida o crédito presumido definido pelo Art. 8º da lei 10.925/04 c/c Art. 5º e 6º da IN 660/2006. (....)

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se anexada na planilha COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição", constam os valores efetivamente glosados.

4.1.6.2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

De acordo com os §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, c/c § 1º, inciso II do art. 9º da mesma Lei, a suspensão das contribuições PIS/COFINS não se aplica nas vendas feitas pelas cooperativas que exercem atividade agroindustrial (ou seja às cooperativas agroindustriais).

Desta forma as vendas não saem com suspensão, e como as cooperativas agroindustriais que forneceram à fiscalizada excluem da base de cálculo os valores das mercadorias adquiridas de seus associados, como se comprova com suas respostas às intimações, a fiscalizada não pode se creditar de nenhum valor a título de PIS/COFINS nestas aquisições. I

Nos termos do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, transcrito no item anterior e tendo em vista que as vendas efetuadas pelas sociedades cooperativas agroindustriais não estão sujeitas ao pagamento das contribuições PIS e COFINS, não há o que se falar em direito ao crédito incidente nestas operações, razão pela qual eles serão totalmente glosados.

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na Planilha COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" onde constam os valores efetivamente, glosados.

4.1.7 AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA

Segundo o disposto na legislação a seguir transcrita, as aquisições de leite somente dão direito ao crédito presumido, mesmo no caso de fornecedores pessoas jurídicas. Ressaltamos que leite e laticínios estão classificados no capítulo 4 da Tabela do IPI. A Nestlé indevidamente apropriou-se de créditos de forma integral, inclusive informando aquisições de suas filiais, as quais já foram glosadas

(...)

A Nestlé enquadra-se no art. 5o, I, "b", da IN SRF nº 660, de 2006. Portanto, faz jus ao crédito presumido de que trata esse dispositivo quando adquirir leite in natura destinado à fabricação de produtos para alimentação humana: i) de pessoas físicas residentes no Brasil; e, ii) de pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil, com a suspensão das contribuições, nos termos do art. 2o da mesma instrução normativa (art. 9o da Lei nº 10.925, de 2004) (...)

Conclui-se, portanto, que a Nestlé não tem o direito de apurar créditos integrais na aquisição de leite de PJ, seja de cooperativas, associações ou laticínios, somente ao crédito presumido

Outro equívoco ora cometido pela empresa fiscalizada diz respeito às despesas de frete incorridas na aquisição de leite. Com base nos demonstrativos apresentados pela fiscalizada verificamos diversas notas fiscais cujos emitentes são empresas de transporte. Sobre o valor destas notas fiscais, a empresa fiscalizada se aproveitou integralmente destes créditos

(...)

Ora, se somente há previsão legal para a apuração de crédito presumido na aquisição de leite in natura, e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição deste insumo, logicamente, somente poderia ter sido apurado crédito presumido nestas despesas de frete.

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se Leite in Natura. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados

4.1.8 AQUISIÇÕES DE "NOTEIRAS"

Conforme minuciosamente detalhado no item 3, comprovamos que as aquisições de café efetuadas junto às empresas abaixo relacionadas na realidade foram adquiridas de pessoa física - produtor rural. Desta forma, procedemos a glosa total do crédito constituído com base na alíquota integral do PIS e da COFINS e recalculamos o crédito presumido previsto no art; 8o da Lei nº 10.925/04.

(...)

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na planilha NOTEIRAS. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados SP SAO PAULO DRJ Fl. 62738

4.1.9 AQUISIÇÕES DE CEREALISTAS

De acordo com o art. 4o, da IN SRF 660/06, nas hipóteses em que é aplicável, conforme definido acima, a suspensão da exigibilidade das contribuições PIS/COFINS é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente, apurar o imposto de renda com base no lucro real; exercer atividade agroindustrial e utilizar o produto adquirido como insumo em seu processo produtivo.

Portanto, as aquisições realizadas pela fiscalizada junto às pessoas jurídicas cerealistas que exerçam atividades agropecuárias deverão ser realizadas, obrigatoriamente, estão sujeitas a suspensão da exigibilidade das contribuições PIS/COFINS na saída da cerealista.

Em consulta à base de dados CNPJ, constatamos que os fornecedores da Nestlé, abaixo relacionados, têm como atividade principal CNAE 4632 - comércio, atacadista cereais e leguminosas beneficiados etc, ou seja, são cerealistas. Nesta condição, fornecem trigo em grão granel, o qual conforme dispõe a alínea a, inc I, do art 2o da IN 660/06, tem a exigibilidade suspensa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente de sua venda.

(...)

Conforme determina o art. 7º, da IN 660/06, abaixo transcrito, estas aquisições dão direito ao crédito presumido e não ao integral. A Nestlé indevidamente apurou crédito integral sobre tais aquisições, desta forma glosamos o crédito integral e refizemos os cálculos para a concessão do crédito presumido, nos termos do inc. II, do art. 8o, da IN 660/06

(....)

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na planilha CEREALISTAS. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados.

4.1.10 INSUMOS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 48 DA TIPI

E necessário diferenciar as embalagens, utilizadas como insumo no processo produtivo, que acondicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, e as embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos elaborados ou adquiridos, que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização. Também é necessário ter em mente que o direito ao desconto vincula-se especificamente a insumos aplicados na produção e não a custos incorridos na produção.

(....)

Os produtos não relacionados pela fiscalizada foram considerados como de utilização no acondicionamento para transporte ou outros insumos que não correspondem aos definidos na IN 404/04, sendo o crédito correspondente glosado em sua totalidade. Alguns dos produtos são evidentemente utilizados no acondicionamento para transporte, tais como: caixa exped, container e pallets. Outros não podem ser identificados apenas pela sua descrição. A fiscalizada foi intimada para prestar os esclarecimentos, mas se omitiu, motivo pelo qual o crédito constituído foi glosado em sua totalidade.

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se anexada na planilha NCM 48. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados.

4.1.11 PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA GÁS

Portanto, a Nestlé não tem direito a constituição de crédito sobre tais aquisições, seja pela saída não tributada dos distribuidores e comerciantes varejistas, seja por se tratar de uma incidência monofásica não sujeita à cumulatividade.

A discriminação das notas fiscais que serviram de base para a glosa dos créditos encontra-se na planilha GAS. Na "Planilha de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição" constam os valores efetivamente glosados

(...)

6. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Conforme demonstrado ao longo deste termo, a fiscalizada informou no DACON –Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, nos anos-calendário 2006 á 2009, reiteradamente, créditos que não estavam amparados por notas fiscais, conforme demonstrativo entregue pela fiscalizada. E ainda, os créditos constituídos com base nesse demonstrativo, onde constam os dados das notas fiscais, apresentavam insumos sobre os quais não há previsão legal que lhes dê direito a este crédito.

Constituiu créditos integrais sobre a aquisição, de bens e insumos adquiridos de pessoa física. Sobre tais aquisições, a legislação somente prevê a constituição de crédito presumido e limitada a alguns produtos e insumos. Também constitui créditos sobre notas fiscais de sua própria emissão e sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero (0). Adquiriu café de produtores rurais e maquinistas com notas fiscais de empresas de fachada (noteiras), creditando-se integralmente sobre tais estas aquisições. Neste item, considerando as operações deflagradas pela Receita Federal do Brasil para apurar as irregularidades no mercado cafeeiro, com ampla divulgação na mídia, a partir de abril/2008, percebemos que a fiscalizada não mais adquiriu café de "noteiras". Fato este que confirma que a fiscalizada – tem plena consciência da idoneidade de seus fornecedores. Infelizmente, não retificou o DACON, onde constavam os créditos apurados indevidamente.

Frisamos que a prática reiterada de constituição de créditos indevidos ultrapassa a fronteira de mero erro de apuração. Os créditos permitidos estão delimitados nos artigos 3ºs das Leis .10.637/02 e 10.833/03, exclusivamente. Cabe destacar que por se tratar de normas que implicam desoneração tributária (redução da contribuição devida), não se pode dar a elas interpretação extensiva, consoante regra de, hermenêutica consagrada no art. 111 da Lei no 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, não há suporte legal específico para a constituição dos créditos, os quais foram glosados pela fiscalização neste procedimento fiscal

Portanto, restou caracterizado o evidente intuito de diminuir o tributo devido, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

(...)

Ressalte-se que qualquer conduta irregular do sujeito passivo estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.de 30 de novembro de 1964.

Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta irregular se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

(...)

Da Impugnação

Irresignada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 19.088 e seguintes), afirmando em suma que:

(a) Com relação aos créditos de “noteiras” e da imputação de fraude

- Esclarece que propôs o Mandado de Segurança nº 2008.61.00.002576-8, em 29.1.2008, para obter ordem judicial que reconheça seu direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS relativos a frete e armazenagem tomados para transportar mercadorias entre seus estabelecimentos;
- O referido Termo de Verificação Fiscal é composto por 64 páginas, das quais 31 são dedicadas exclusivamente à tentativa de demonstração da suposta participação da Requerente em operações de aquisição de café de empresas atacadistas que, conforme apurado pela Receita Federal do Brasil ("RFB") e pela Polícia Federal, não existiriam de fato;
- A Fiscalização gastou inúmeras páginas sobre as Operações "Tempo de Colheita" e "Robusta", deflagradas para investigar essas empresas que seriam fictícias. Ao longo das informações apresentadas, os DD. Agentes Fiscais insistem em afirmar que o "esquema" investigado decorreria de verdadeiro conluio entre corretores de café, produtores rurais e, principalmente (no entender da Fiscalização), industriais do setor cafeeiro
- Com base nisso, a Fiscalização fez ameaças retóricas de que apresentaria provas que demonstrariam o envolvimento dos industriais nessas operações fraudulentas - entre os quais, em princípio, incluir-se-ia a Requerente. Contudo, a única prova efetivamente apresentada pelos DD. Agentes Fiscais foram transcrições de depoimentos prestados por produtores rurais e sócios (ou supostos sócios) das empresas atacadistas de café (insistentemente

denominadas de "pseudoatacadistas" pelo Fisco) no âmbito das investigações criminais;

- Esses depoimentos em nenhum momento comprovam o envolvimento de industriais nas operações investigadas, muito menos o envolvimento da Requerente com quaisquer dos investigados. DE FATO, NENHUM DOS TESTEMUNHOS APRESENTADOS PELO FISCO FAZ MENÇÃO OU TRAZ INDÍCIO DE QUE A REQUERENTE TERIA PARTICIPADO DO "ESQUEMA" APARENTEMENTE FRAUDULENTO QUE FORA CRIADO;
- Os DD. Agentes Fiscais listam 40 empresas, nominadas de "pseudoatacadistas", que foram investigadas nas Operações "Tempo de Colheita" e "Robusta". De acordo com a autuação, a Requerente teria comercializado com apenas três delas, quais sejam, a Miranda Com. Exp. & Imp. De Café Ltda. ("MIRANDA"), a V. Munaldi - ME ("V. MUNALDI") e a CELBA Comercial Imp. e Exp. Ltda. ("CELBA");
- No que diz respeito à MIRANDA, a Requerente fez algumas poucas aquisições em dezembro de 2006 e março de 2007, no valor total de R\$ 3.538.325,62. Em relação à V. MUNALDI, a Requerente também efetuou poucas aquisições em dezembro de 2006, no valor de R\$ 1.582.982,49. Adiante, a Fiscalização indicou que a Requerente teria efetuado duas aquisições da CELBA em março e abril de 2008, no valor total de R\$ 224.729,17;
- As aquisições de café realizadas pela Requerente com as três empresas investigadas aconteceram antes ou, na pior das hipóteses, no início das investigações que estavam sendo efetuadas apenas no Estado do Espírito Santo. De fato, as compras de café da MIRANDA e da V. MUNALDI foram efetuadas quase um ano antes do início da operação "Tempo de Colheita". Mesmo as aquisições da CELBA aconteceram poucos meses depois do início das investigações (exclusivamente no território capixaba);
- Mais do que isso, se consideradas todas as compras de café efetuadas pela Requerente dessas três empresas, têm-se o montante de R\$ 5.346.037,28. Ora, esse valor chega a ser irrisório diante do volume de café que a Requerente adquiriu no período autuado. Pior, o "ganho" tributário da Requerente nas operações com essas três empresas no que diz respeito a PIS e COFINS seria inferior a R\$ 400 mil, conforme cálculo da própria Fiscalização;
- A Fiscalização teria exagerado, quase irresponsavelmente, ao associar a Requerente ao "esquema" supostamente fraudulento que foi investigado nas Operações "Tempo de Colheita" e "Robusta". Por 30 páginas, os DD. Agentes Fiscais insistem em fazer afirmações que parecem sugerir a existência de uma relação entre a Requerente e as empresas que estariam envolvidas em operações reputadas ilegais e que culminou em exigência fiscal que representa aproximadamente 0,12% dos valores exigidos na presente autuação;

- A Fiscalização não apresenta NENHUMA prova efetiva do "evidente intuito de fraude" que teria eivado as práticas fiscais da Requerente. A acusação está calcada simplesmente no fato de que teriam sido aproveitados diversos créditos tidos como ilegítimos e que esse aproveitamento teria levado ao pagamento de PIS e COFINS em valores inferiores àqueles efetivamente devidos ao Erário;
- Parte da cobrança contida na autuação está extinta pela decadência, uma vez que transcorreram mais de 5 (cinco) anos entre o aproveitamento dos créditos e sua glosa por meio da lavratura do Auto de Infração;
- Em vista da data em que a Requerente teve ciência do Auto de Infração (31.7.2012), a Fiscalização somente poderia ter glosado créditos aproveitados pela Requerente de 31.7.2007 em diante, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

(b) Da glosa dos demais créditos

Em primeiro lugar, a Recorrente ressalta que o critério de insumo utilizado para aproveitamento de créditos foi o mesmo que vem sendo sustentado por parte da jurisprudência (até o momento) do CARF, do STJ e do TRF da 4ª Região, “a qual considera que o critério para definição do conceito de insumo para fins de apuração de PIS e COFINS deve ser mais extenso do que aquele adotado pela legislação do IPI, devendo se aproximar do conceito de despesa dedutível adotado pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL")”.

Aproveitando o extenso relatório da decisão ora recorrida, a contribuinte ressalta que:

(...) elegeu alguns insumos, serviços e materiais de embalagens para tratar especificamente do seu direito ao crédito correlato. A eleição por esses bens e serviços não significa que a Requerente esteja apresentando defesa somente para esses itens. O motivo que justifica o fato de esses bens e insumos serem tratados especificamente é bastante simples: a existência de previsão legal ou de manifestação expressa da RFB a respeito do direito ao crédito;

(...)

a RFB procurou equiparar o conceito de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS àquele definido pela legislação que regula a tomada de créditos do IPI;

(...)

pp- o conceito de insumo previsto na legislação do IPI não pode ser aplicado à apuração de créditos de PIS e COFINS por uma série de motivos, tais como: (i) a materialidade do IPI é diversa da materialidade do PIS e da COFINS, uma vez que o

imposto incide sobre a industrialização do produto, ao passo que as contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte; (ii) o pressuposto constitucional de não-cumulatividade do IPI é diferente daquele relativo às contribuições sociais e (iii) a sistemática de apuração dos créditos de IPI não se dá pelo mesmo método aplicado às contribuições sociais;

qq- o conceito de insumo para fins de créditos do PIS e da COFINS deve ser aquele atrelado ao "custo de produção", o qual se assemelha ao conceito de despesa dedutível adotado para o IRPJ, segundo o qual toda despesa considerada como usual e necessária à manutenção das atividades de uma sociedade pode ser deduzida da base de cálculo do tributo;

rr- A grande maioria das aquisições listadas no demonstrativo intitulado "INSUMOS - BENS QUE NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO" diz respeito a lenha ou resíduo de lenha. Ou seja, os DD. Agentes Fiscais entendem que esses bens não seriam insumos para a atividade da Requerente, o que é simplesmente absurdo e contraria entendimento da própria RFB. É importante ressaltar que a Fiscalização sequer buscou se informar para que esses bens são utilizados na atividade da Requerente. A glosa dos créditos tem como fundamento unicamente o critério restritivo adotado na autuação fiscal. Como é óbvio, lenha e resíduos de lenha são utilizados em caldeiras que produzem energia térmica empregada no processo de industrialização da Requerente. Assim, são combustíveis consumidos na produção e, portanto, se enquadram no conceito de insumo adotado pela própria RFB;

tt- Por atuar no ramo de produção de alimentos, a Requerente está sujeita a rígidas normas de higiene e limpeza. Caso não fossem atendidas as normas de assepsia e condições sanitárias do ambiente fabril, os alimentos produzidos pela Requerente ficariam expostos a um alto risco de contaminação, reduzindo significativamente a qualidade dos produtos Nestlé e expondo os consumidores finais aos mais diversos agentes infecciosos os quais podem causar sérios danos à saúde da população;

uu- os materiais de limpeza adquiridos e os serviços de descontaminação tomados são indiscutivelmente essenciais para a manutenção das atividades da Requerente e, portanto, devem ser considerados como insumos;

vv- determinados elementos dos uniformes dos funcionários da Requerente, tais como toucas descartáveis (que também não gerariam direito a crédito, no entendimento da Fiscalização), são imprescindíveis para manutenção das condições de higiene na planta industrial da Requerente e da qualidade dos produtos NESTLÉ. Por isso, as toucas descartáveis e outros itens utilizados pelos funcionários, tais como luvas e máscaras, também devem ser considerados como insumos, permitindo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições destes produtos;

ww- As despesas com locação de bens imóveis incorridas pela Requerente são lançadas em conta contábil denominada "serviços de leasing e locação de bens imóveis". A Fiscalização considerou indiscriminadamente que todos os valores alocados naquela conta se refeririam a despesas apenas com serviços de leasing, tendo glosado todos os créditos correlatos;

(...)

ccc- Ou seja, os pagamentos efetuados para a referida empresa dizem respeito à locação do Centro de Distribuição da Requerente em São Bernardo do Campo, conforme o Contrato e Termos Aditivos anexos;

ddd- o demonstrativo intitulado "INSUMOS -SERVIÇOS QUE NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO" também lista diversas locações de equipamentos efetuadas pela Requerente, notadamente locações de impressoras e empilhadeiras;

eee- anexa-se a esta Impugnação, a título ilustrativo, notas fiscais emitidas pela empresa Markem Imaje Identificação de Produtos Ltda. que dizem respeito a uma parcela das diversas impressoras para impressão de embalagens industriais locadas pela Requerente no período autuado (doc. 31). Ademais, a Requerente também apresenta cópias das 5 notas fiscais objeto da autuação emitidas pela SOMOV S.A. que se referem a locações de empilhadeiras (doc. 32);

fff- a Requerente tem direito de aproveitar créditos sobre serviços de transporte (notadamente na aquisição de insumos de terceiros), armazenagem, guarda de cargas e logística, visto que todos são insumos de sua atividade industrial e comercial;

ggg- Os serviços de assistência técnica e os materiais para manutenção de máquinas são imprescindíveis para a manutenção das atividades da empresa, motivo pelo qual devem ser considerados como insumos;

hhh- todas as despesas listadas como se fossem "locações de mão-de-obra" estão associadas às seguintes empresas: Minas Agromercantil Ltda. (cujas atividades principais são de extração de madeira), TM&I Ltda. EPP (que tem como atividade principal o transporte rodoviário de cargas), SETTER Embalagens Promocionais Ltda. EPP (que tem como atividade principal a elaboração de embalagens), Transzape Transportes Rodoviários Ltda. (também atuante no ramo das transportadoras) e NAKA Instrumentação Industrial Ltda. (que se dedica à fabricação de aparelhos e equipamentos de medida, teste e controle);

iii- a Requerente não locou mão-de-obra dessas empresas. No que diz respeito à Minas Agromercantil, a Requerente invariavelmente adquiriu lenha ou resíduo de lenha. Já em relação a TM&I e Transzape, a Requerente evidentemente tomou serviços de transporte, os quais dão indiscutivelmente direito a créditos de PIS e COFINS, como demonstrado. No que se refere à SETTER, a Requerente adquiriu etiquetas para as embalagens de seus produtos, tal como comprovam as anexas notas fiscais (doc. 35). Em relação às operações com a NAKA, a Requerente adquiriu manômetros petroquímicos, aparelhos de medição de pressão utilizados na indústria alimentícia (doc. 36);

jjj- a Requerente utiliza diversos produtos químicos na fabricação de seus produtos (tais como corantes e conservantes), motivo pelo qual está sujeita a rigorosas normas que exigem o tratamento dos efluentes emitidos e do lixo produzido no processo de industrialização. Assim, do mesmo modo que os serviços de limpeza, os serviços de controle e tratamento de efluentes e do lixo são essenciais à atividade da Requerente e devem ser considerados como custos de produção e, portanto, insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS;

kkk- a Fiscalização glosou todos os créditos de materiais de embalagens adquiridos pela Requerente classificados no capítulo 48 da TIPI ("Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão"). Os DD. Agentes Fiscais alegaram que se trataria de embalagens para transporte de mercadorias e que, portanto, não poderiam gerar créditos das contribuições;

III- A acusação, contudo, decorre de dois equívocos cometidos pela Fiscalização: (i) nem todas as embalagens listadas nos demonstrativos "NCM 48 (1)" e "NCM 48 (2)" são embalagens de transporte, sendo que há várias embalagens de apresentação do produto, as quais indiscutivelmente dão direito a créditos e (ii) mesmo as aquisições de embalagens para transporte geram créditos de PIS e COFINS;

mmm- as embalagens adquiridas pela Requerente e que não foram aceitas como insumos pela Fiscalização podem ser agrupadas em alguns "grupos", sendo eles: (i) rótulos; (ii) caixas, cartuchos e displays, (iii) caixas para transporte; (iv) fitas para embalagem; (v) fitas plásticas para embalagem classificadas no capítulo 39 da NCM; e (vi) materiais para palletização. A esse respeito, a Requerente apresenta cópias de várias das notas fiscais que são objeto da autuação, para demonstrar quais materiais de embalagens foram adquiridos (doc. 38);

nnn- Quanto às caixas, cartuchos e displays, cabe esclarecer que estes materiais servem para acondicionar os produtos unitários para VENDA preservando as suas características e qualidade;

ooo- Os cartuchos também são caixas de papel cartão utilizadas para acondicionar e proteger os produtos. Como exemplo de cartuchos, podemos citar as embalagens dos caldos de carne da marca MAGGI, descritos pela Fiscalização como "CARTUCHO PPL CARTÃO MAGGI CDO CARNE24X21g GTFA". Ou seja, trata-se das caixas em que são acondicionados os tablets dos caldos de carne MAGGI. São, portanto, embalagens de apresentação, já que compõem o produto posto à venda ao consumidor final;

ppp- Por sua vez, entre os denominados displays, por exemplo, estão os "DISPLAY CHARGE CHOC 30x40g BR" e "DISPLAY NESTON BARRA BNA 24x25g BR 2007", classificados na NCM 48192000. Estes displays são na verdade caixas de papel cartão utilizadas para acondicionar 24 ou 30 unidades de chocolate ou barras de cereais nas gôndolas do supermercado;

qqq- Além disso, como se sabe, os produtos Nestlé são oferecidos ao consumo no varejo (venda de unidades) e no atacado (venda de caixas ou pacotes contendo diversas unidades de um mesmo produto). Especialmente nas vendas no atacado, os consumidores adquirem os produtos acondicionadas nessas caixas ou displays, o que só reforça o fato de que são embalagens de apresentação, não de transporte;

rrr- No que diz respeito às embalagens para transporte propriamente dito (caixas para transporte, fitas plásticas para embalagem classificadas no capítulo 39 da NCM e materiais para palletização), é importante lembrar que a Requerente tem que seguir determinados rigores e cuidados para acondicionar seus produtos, justamente por serem, em regra, alimentos. Ou seja, são produtos que demandam condições específicas de armazenagem, já que são perecíveis, destinados ao consumo humano e que não podem estar sujeitos a agentes externos de contaminação;

sss- os DD. Agentes Fiscais entenderam que a Requerente teria aproveitado créditos indevidos de PIS e COFINS nas aquisições de gás natural, uma vez que estariam enquadradas nas regras de tributação monofásica;

ttt- O fato é que as operações com gás natural sequer estão indicadas como hipótese de incidência monofásica. Nota-se que os dispositivos legais transcritos acima são absolutamente claros ao impor a alíquota majorada nas vendas de "gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural". Ou seja, o regime monofásico se aplica ao GLP derivado de gás natural, não ao gás natural em si;

uuu- Por outro lado, as aquisições de GLP (doc. 40) realizadas pela Requerente estão sujeitas ao regime monofásico das contribuições. Todavia, mesmo sob essas sistemáticas, a Requerente tem o direito ao aproveitamento integral do crédito de PIS e COFINS;

vvv- o fato de não haver o recolhimento de PIS e COFINS nas etapas subsequentes não significa que não houve a incidência tributária. De fatos, as duas

contribuições incidem sobre todas as etapas da circulação mercantil do GLP; o seu recolhimento, no entanto, é antecipado, de forma que ocorre na origem da cadeia;

www- Os itens 2.5 e 2.7 do Auto de Infração são lastreados na mesma acusação fiscal de que a Requerente teria aproveitado indevidamente créditos integrais de PIS e COFINS na aquisição de leite in natura e produtos oriundos de cooperativas agropecuárias;

xxx- De acordo com as regras veiculadas pela Lei 10.925/04 e pela IN 660/06, a pessoa jurídica só faz jus ao crédito presumido de PIS e COFINS quando, na aquisição de insumos, a saída for realizada com suspensão da exigibilidade das contribuições. Se não houver suspensão na operação anterior, não há que se falar em aproveitamento do crédito presumido. Ou seja, os dois regimes estão diretamente vinculados;

yyy- as operações em análise referem-se a (i) aquisições de leite in natura de cooperativas de leite e de pessoas jurídicas e (ii) aquisições de produtos agropecuários de cooperativas de produção agropecuária. De fato, essas operações, em regra, estariam sujeitas à suspensão da tributação do PIS e da COFINS e, por consequência, ao desconto do crédito presumido;

zzz- No entanto, os fornecedores não atenderam a um dos requisitos legais para levar a Requerente a aproveitar o referido crédito presumido, qual seja, a indicação nas respectivas notas fiscais de que as operações estariam sujeitas à suspensão das contribuições;

aaaa- a Fiscalização não trouxe aos autos qualquer evidência concreta de que os fornecedores não tributaram especificamente as operações realizadas com a Requerente. Por isso, não existe fundamento legal para a glosa da totalidade dos créditos aproveitados, os quais estão em plena conformidade com a legislação aplicável;

(...)

eeee- Conforme a legislação aplicável (notadamente a Instrução Normativa SRF nº 635, de 24.3.2006), as cooperativas agroindustriais devem recolher PIS e COFINS mensalmente, com base no seu faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas, admitidas deduções e exclusões previstas na legislação vigente;

ffff- Com efeito, as vendas efetuadas por essas sociedades estão normalmente sujeitas a PIS e COFINS - há de se lembrar que as cooperativas agroindustriais não são abrangidas pela regra de suspensão trazida pelo artigo 8º da Lei 10.925/04. A legislação permite um simples ajuste de base de cálculo, para excluir do valor sujeito à tributação as receitas que foram repassadas para as associadas e que, portanto, não representam receitas das cooperativas. Não se trata, portanto, de isenção;

(...)

iiii- A Fiscalização glosou os créditos de PIS e COFINS com base em notas fiscais de compra de café emitidas pelas empresas MIRANDA, V. MUNALDI e CELBA, as quais são tratadas como se fossem fictícias;

jjjj- vale observar que a Requerente sempre foi terceira de boa-fé nas aquisições de café das três empresas mencionadas, sendo que nunca se envolveu em qualquer "esquema" que lhe trouxesse benefícios tributários. E, na qualidade de terceira de boa-fé, a Requerente tem direito de manter integralmente os créditos de

PIS e COFINS, uma vez que efetivamente adquiriu café das empresas chamadas de "noteiras" pela Fiscalização;

kkkk- a acusação fiscal tem por objeto as operações realizadas pela Requerente com as empresas MIRANDA, V. MUNALDI e CELBA para aquisição de café. Desde já é importante ficar claro que, na época em que a esmagadora maioria das aquisições de café foi efetuada, tais empresas SEQUER ESTAVAM SOB INVESTIGAÇÃO DA RFB;

llll- Mesmo em relação às aquisições efetuadas em março e abril de 2008, também não se pode questionar a conduta da Requerente, uma vez que, por mais que a operação "Tempo de Colheita" já tivesse sido deflagrada, a CELBA estava operando normalmente e não gerava qualquer desconfiância a respeito da sua regularidade;

mmmm- é importante observar que em nenhum momento a Fiscalização apresentou provas ou sequer indícios de qualquer envolvimento da Requerente com quaisquer dos investigados e muito menos de sua participação no "esquema" aparentemente fraudulento que fora criado;

nnnn- naquilo que diz respeito à Requerente, as referidas empresas cumpriram com suas obrigações acessórias, uma vez que emitiram notas fiscais hábeis e aparentemente regulares para acobertar as operações. Ou seja, aos olhos da Requerente, foram atendidos os deveres instrumentais a que seus fornecedores se submetiam, o que ilidia qualquer potencial questionamento sobre a licitude das operações. Mais que isso, na época em que as operações ocorreram, as notas fiscais eram presumidamente idôneas, já que não existia qualquer ato da RFB ou da Secretaria Estadual da Fazenda para desclassificá-las;

oooo- a Requerente pagou essas empresas pelas aquisições de café realizadas, fato, aliás, comprovado pela própria Fiscalização. Ou seja, todos os elementos que configuram a materialidade e a legitimidade das aquisições de café ocorreram: (i) as empresas eram regulares aos olhos da RFB e do Fisco Capixaba na época das operações; (ii) as empresas entregaram o produto adquirido pela Requerente; (iii) as empresas emitiram notas fiscais adequadas e, até então, idôneas; e (iv) a Requerente pagou pelo café adquirido;

(...)

rrrr- A posição definitivamente adotada pelo STJ é bastante clara: é considerado adquirente de boa-fé o contribuinte que verificou a regularidade de seu fornecedor na época em que realizou as operações e que exigiu as notas fiscais relativas às operações realizadas. Nesse caso, o STJ entende que, independentemente da declaração posterior de inidoneidade desse fornecedor, o adquirente de boa-fé tem direito ao crédito de ICMS por conta das aquisições realizadas. O STJ ainda deixa claro que a verificação da idoneidade dos contribuintes cabe ao Fisco e não ao adquirente de boa-fé;

ssss- como já mencionado nesta Impugnação, que o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF determina que as decisões de mérito proferidas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos devem ser aplicadas nos julgamentos daquele Conselho. Isso significa que o entendimento adotado pelo CARF nos casos em que haja terceiro de boa-fé deverá ser exatamente aquele proferido pelo STJ no julgamento cuja decisão foi transcrita acima;

(...)

uuuu- a Fiscalização entendeu que a Requerente teria aproveitado créditos indevidos de PIS e COFINS nas aquisições de soro de leite em pó. Aparentemente,

os DD. Agentes Fiscais entenderam que o soro de leite em pó seria produto beneficiado com alíquota zero de PIS e COFINS, em razão do disposto no artigo 1º, inciso XIII, da Lei 10.925/04, motivo pelo qual tais aquisições não poderiam gerar créditos das contribuições;

vvvv- O entendimento da Fiscalização, no entanto, está absolutamente equivocado. De fato, o referido dispositivo é absolutamente claro ao estabelecer que a redução da alíquota somente se aplica a "soro de leite fluido", isto é, ao soro de leite líquido empregado;

www- Por sua vez, a glosa dos créditos nas operações com leite pré-condensado e leite condensado parece ter fundamento no artigo 1º, inciso XI, da Lei 10.925/04, o qual reduz a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre leites fluidos (líquidos) sujeitos a determinados tratamentos, assim como leites em pó, bebidas lácteas e fórmulas infantis;

xxxx- o leite pré-condensado e o leite condensado são tipos de "leites concentrados". Ou seja, são produtos derivados do leite in natura que passam por um processo industrial de desidratação parcial a vácuo e posterior refrigeração;

yyyy- O leite pré-condensado consiste em um insumo industrial, já que é resultado da desidratação parcial do leite, sem que haja adição de açúcar. O leite pré-condensado é utilizado na fabricação de outros produtos derivados do leite. A sua principal vantagem é a facilidade de transporte. Afinal, o processo de desidratação parcial faz que boa parte da água que compõe o leite in natura (mais de 80%) evapore, o que facilita o deslocamento do insumo entre unidades industriais;

zzzz- O leite condensado, por sua vez, tem origem em processo industrial bastante parecido. A diferença é que sofre adição de açúcares, o que resulta no produto comercializado nos supermercados (no caso da Requerente, com a renomada marca "Leite Moça");

aaaa- O importante é ficar claro que ambos são "leites concentrados", isto é, não são leites fluidos (líquidos), tampouco em pó. Isto fica bastante claro a partir do exame dos artigos 649, 654 e 657 do Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal, aprovado pelo Decreto Federal nº 30.691, de 29.3.1952 ("RJ.ISPOA"), que disciplinam justamente o "leite concentrado" e seus tipos, quais sejam, o "leite evaporado" (leite pré-condensado) e o "leite condensado";

bbbb- A Fiscalização também glosou créditos de PIS e COFINS sobre aquisições de leite desnatado a granel. No caso, o suposto fundamento da acusação fiscal também seria o artigo 1º, inciso XI, da Lei 10.925/04, especificamente no que se refere aos leites fluidos. A Requerente quer acreditar que os DD. Agentes Fiscais entenderam que o leite desnatado adquirido seria "pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado", de modo que estaria sujeito à alíquota zero das contribuições o que, por consequência, não autorizaria o aproveitamento de créditos;

cccc- Mais uma vez, os DD. Agentes Fiscais demonstram total falta de conhecimento técnico a respeito das características próprias dos produtos derivados do leite. Isto porque não há quaisquer indícios na autuação e no demonstrativo intitulado "OUTROS TIPOS DE LEITE" que sugira que o leite desnatado a granel adquirido pela Requerente seria pasteurizado ou industrializado {Ultra High Temperature processing - "UHT"};

ddddd- Mesmo que os produtos derivados de leite que são objeto do item 2.10 da autuação não gerassem créditos de PIS e COFINS, o que se admite para argumentar, ainda assim a Requerente teria direito a aproveitar créditos relativos aos serviços de transporte e armazenagem desses produtos;

eeee- Os DD. Agentes Fiscais afirmam que a Requerente teria aproveitado créditos de PIS e COFINS em supostas transferências de insumos entre suas filiais, o que evidentemente não é autorizado pela legislação aplicável, já que a apuração das contribuições se dá de forma centralizada;

ffff- Com efeito, as notas fiscais que são objeto deste item, todas relacionadas nos demonstrativos intitulados "NESTLÉ PARA NESTLÉ - PIS" e "NESTLÉ PARA NESTLÉ - COFINS", referem-se a (i) importações de insumos ou produtos acabados e (ii) aquisições de leite oriundas de produtores rurais pessoas físicas. Situações, portanto, em que a própria Requerente estava obrigada a emitir notas fiscais de entrada para registrar as respectivas operações;

(...) é importante observar como a legislação do IPI trata o assunto. Como se verá dos dispositivos transcritos abaixo, a ausência da informação da classificação fiscal do produto na nota fiscal não é motivo para torná-la inidônea (sem valor);

kkkk- No caso da autuação, a Fiscalização sequer está acusando a Requerente de ter aproveitado créditos de PIS e COFINS com base em notas fiscais que não conteriam a classificação fiscal dos insumos adquiridos. Em outras palavras, a acusação fiscal não é de que os créditos teriam sido aproveitados com base em documentos fiscais inidôneos. Até porque esses documentos não foram examinados pelos DD. Agentes Fiscais;

(...)

ssss- No item 2.14 do Auto de Infração, a Fiscalização acusa a Requerente de ter aproveitado créditos indevidos de PIS e COFINS em aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero;

tttt- as aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero devem gerar crédito integral das contribuições. Afinal, independentemente do fato de as operações não serem tributadas, o fato é que essas aquisições representam custo operacional da Requerente;

(...)

vvvv- Ainda que os insumos em questão não gerassem créditos de PIS e COFINS, o que se admite para argumentar, mesmo assim a Requerente teria direito a aproveitar créditos relativos aos serviços de transporte e armazenagem desses produtos;

www- Como já tratado anteriormente, os DD. Agentes Fiscais aplicaram multa de ofício qualificada de 150% sobre o total dos créditos de PIS e COFINS glosados no Auto de Infração;

xxxx- Como se verá, A FISCALIZAÇÃO NÃO TROUXE NENHUMA EVIDÊNCIA OU PROVA QUE RESPALDE A ACUSAÇÃO DE QUE A REQUERENTE TERIA AGIDO COM INTUITO DE FRAUDE E QUE JUSTIFICARIA O AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. SEM ESSA COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE, A MULTA APLICADA NA AUTUAÇÃO NÃO PODE SER MANTIDA, CONFORME PACIFICADA JURISPRUDÊNCIA DO CARF;

(...)

yyyyy- a Fiscalização tentou associar a Requerente ao "esquema" supostamente fraudulento que foi investigado nas Operações "Tempo de Colheita" e "Robusta", a fim de tentar justificar a suposta conduta fraudulenta da Requerente nas suas rotinas tributárias. Contudo, como já mencionado, os únicos elementos probantes extraídos das referidas Operações que foram apresentados pelos DD. Agentes Fiscais foram transcrições de depoimentos prestados por produtores rurais e sócios (ou supostos sócios) de empresas atacadistas de café, os quais em nenhum momento comprovam o envolvimento de industriais nas compras de café tidas como ilegais, muito menos o envolvimento da Requerente com quaisquer dos investigados;

(...)

Da Diligência

Em razão de todo o exposto na Impugnação e da necessidade de esclarecimentos de ordem fática, os autos foram baixados em diligência, por intermédio do Despacho de fls. 24.908/24.911 para que a fiscalização se manifestasse sobre:

- a- Nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.002576-8, o contribuinte requereu o reconhecimento ao direito de aproveitar créditos de PIS e de COFINS incidentes sobre frete e armazenagem nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, a partir de novembro de 2007. Desta forma, a fiscalização deverá informar qual a parcela do crédito tributário lançado de ofício (em cada um dos períodos de apuração) se refere à matéria objeto deste Mandado de Segurança, bem como se foram efetuados depósitos judiciais no montante integral em litígio;
- b- Parte do lançamento de ofício decorreu de diferenças entre os valores informados em DACON e os constantes nos demonstrativos elaborados pelo contribuinte apresentados em 15/06/2012. Na fase de impugnação, o contribuinte acostou documentos que poderiam comprovar parte das diferenças apuradas. A fiscalização deverá analisar estes documentos e outros que porventura entender necessários solicitar ao impugnante e informar (em cada um dos períodos de apuração) quais créditos deverão ser mantidos, neste caso, a manutenção do lançamento deverá ser fundamentada, em face das alegações do impugnante. A par do que foi solicitado, o diligenciante deverá informar se os créditos extemporâneos suscitados pelo impugnante são líquidos e certos;
- c- O contribuinte alega que parte dos créditos glosados se referem a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A fiscalização deverá informar qual parcela do crédito glosado (em cada um dos períodos de apuração) se encontra nesta situação;

- d- Segundo o interessado, teriam sido glosados créditos relativos a locações de mão-de-obra, entretanto, as notas fiscais que dão suporte a estas despesas seriam de natureza diversa. A fiscalização deverá se manifestar quanto à manutenção da glosa de créditos relativa ao item “locações de mão-de-obra”;
- e- O contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação 007 a esclarecer se os produtos informados com a NCM 48 da TIPI foram utilizados como embalagem do produto ou como acondicionamento para transporte. Somente na fase de impugnação, o interessado alega que vários dos produtos informados com a NCM 48 da TIPI são embalagens do produto. A fiscalização deverá analisar os documentos fornecidos pelo impugnante e informar possíveis montantes glosados;
- f- O demonstrativo de fls. 15.048/15.074 contempla produtos sujeitos à incidência monofásica, entre eles o gás natural. A fiscalização deverá esclarecer se este produto seria o gás liquefeito de petróleo derivado de gás natural ou o gás natural propriamente dito. Neste último caso, a fiscalização deverá discriminar os créditos glosados (em cada um dos períodos de apuração) relativos ao gás natural;
- g- No que tange à aquisição de leite in natura, o impugnante alega que as compras foram lastreadas em notas fiscais que não continham a informação de “suspensão de PIS e de COFINS”, acosta aos autos os denominados doc. 41 e doc. 42. A fiscalização deverá informar se os emitentes das notas fiscais contidas nos doc. 41 e 42 (excluídas as cooperativas) e os demais fornecedores de leite in natura (excluídas as cooperativas) considerados no procedimento fiscal são pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura e efetuaram a venda com a suspensão da exigibilidade de tributos. Na planilha de fls. 18.984/19.986, item 26 “aquisição de leite in natura” o diligenciante deverá informar (em cada um dos períodos de apuração) qual parcela se refere à aquisição oriunda destas pessoas jurídicas;
- h- O contribuinte alega que houve erro no cálculo do crédito presumido, sendo aplicada a alíquota de 35%, quando o correto seria 60%, tendo em vista que vários insumos adquiridos seriam de origem animal. Desta forma, a fiscalização deverá se pronunciar a este respeito efetuando os ajustes necessários;
- i- A fiscalização deverá informar (em cada um dos períodos de apuração) quais foram os créditos glosados relativos à aquisição de soro de leite em pó, leite pré-condensado, leite condensado, leite desnatado (exceto leite em pó) e os respectivos valores de frete e armazenagem. Este item se refere à rubrica “aquisições de Leite (outros tipos) e derivados da planilha de fls. 18.984/18.986;
- j- Foram glosados créditos relativos a insumos adquiridos de filiais. O impugnante informa que se trata de notas fiscais de entrada, emitidas pela empresa, para que pudesse dar entrada aos insumos industriais adquiridos do exterior ou de produtores rurais pessoas físicas. O diligenciante deverá se pronunciar sobre a alegação, efetuando os ajustes necessários;

-
- k- Em seu demonstrativo de créditos, o contribuinte relacionou diversos itens sem a presença do NCM. Em sua defesa, o contribuinte acosta diversos documentos que demonstrariam que a glosa efetuada pela fiscalização seria indevida. A fiscalização deverá examinar estes documentos e intimar o impugnante a apresentar os demais documentos comprobatórios que alega possuir e informar (em cada um dos períodos de apuração) quais créditos deverão ser mantidos;
- l- Créditos foram glosados por não ser possível identificar os fornecedores dos bens (sem CNPJ e sem razão social). Na fase de impugnação, o interessado acosta a nota fiscal nº 5.129 e requer a apresentação posterior de documentos comprobatórios. A fiscalização deverá intimar o contribuinte a apresentar os documentos comprobatórios que alega possuir e, em seguida, se pronunciar sobre a manutenção da glosa;
- m- A fiscalização glosou créditos relativos a bens sujeitos à alíquota zero, conforme demonstrativo de fls. 18.952/18.982. O impugnante alega que os NCM, constantes deste demonstrativo, não foram contemplados com a alíquota zero. A fiscalização deverá informar se estes produtos estão sujeitos ao regime de suspensão e foram beneficiados com a apuração do crédito presumido, caso contrário justificar a glosa efetuada:

Ao fim da respectiva diligência, foi exarado relatório circunstanciado, do qual se destaca que a Receita Federal admitiu parte dos créditos inicialmente glosados,

Por outro lado, a Recorrente, em resposta ao respectivo relatório, reforçou os aspectos jurídicos de sua defesa e apresentou alguns esclarecimentos adicionais a respeito dos créditos glosados sobre locação de bens imóveis e equipamentos.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio o Acórdão 16-71.544 (fls. 62.725 e seguintes), através do qual a respectiva Impugnação foi parcialmente acolhida, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO. Créditos informados no DICON que não sejam satisfatoriamente comprovados na fase de fiscalização devem ser glosados.

MATÉRIA DISCUTIDA JUNTO AO PODER JUDICIÁRIO. Cabe à fiscalização verificar se a matéria objeto da ação fiscal está sendo discutida judicialmente.

CRÉDITO DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. Deve ser cancelada a exigência quando ficar comprovado não se tratar de crédito decorrente de transferência entre filiais, mas sim crédito relacionado à importação e aquisição de produtores rurais.

INSUMO. CONCEITO. Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOA FÍSICA. Obedecida a legislação de regência poderá ser apurado crédito presumido nas aquisições de insumos junto a pessoas físicas.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Deve ser cancelada parte da exigência quando ficar comprovado que parte das glosas atingiu produtos que não estavam submetidos à alíquota zero, entre eles, soro de leite em pó, leite condensado e leite desnatado a granel.

FORNECEDORES. IDENTIFICAÇÃO. A ausência de identificação dos fornecedores impede a verificação da exatidão do crédito não cumulativo informado pelo contribuinte.

COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS. VENDA COM SUSPENSÃO. Os insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias podem gerar crédito presumido em razão da venda com suspensão.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. As exclusões da base de cálculo efetuadas pelas cooperativas agroindustriais não se confundem com a falta de pagamento da COFINS/PIS o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos adquirentes das mercadorias vendidas pelas cooperativas.

CAFÉ. ALIENAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE EMPRESA ATACADISTA. Comprovado nos autos que o fornecedor de café era um produtor rural e não uma empresa atacadista, correta a concessão somente de crédito presumido.

EMBALAGEM. CONCEITO DE INSUMO. As embalagens utilizadas no transporte dos produtos fabricados não podem ser consideradas insumos.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. GÁS. A tributação concentrada de PIS/COFINS não atinge a venda de gás natural.

MULTA QUALIFICADA. Deve prevalecer a aplicação da multa qualificada somente quando ficar demonstrada a ocorrência de uma das figuras previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. **DECADÊNCIA.** A contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador quando houver recolhimento da contribuição. No casos em que não houver recolhimento de tributo ou se aventar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do quinquênio decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ser feito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO. Créditos informados no DACON que não sejam satisfatoriamente comprovados na fase de fiscalização devem ser glosados.

MATÉRIA DISCUTIDA JUNTO AO PODER JUDICIÁRIO. Cabe à fiscalização verificar se a matéria objeto da ação fiscal está sendo discutida judicialmente.

CRÉDITO DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. Deve ser cancelada a exigência quando ficar comprovado não se tratar de crédito decorrente de transferência entre filiais, mas sim crédito relacionado à importação e aquisição de produtores rurais.

INSUMO. CONCEITO. Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOA FÍSICA. Obedecida a legislação de regência poderá ser apurado crédito presumido nas aquisições de insumos junto a pessoas físicas.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Deve ser cancelada parte da exigência quando ficar comprovado que parte das glosas atingiu produtos que não estavam submetidos à alíquota zero, entre eles, soro de leite em pó, leite condensado e leite desnatado a granel.

FORNECEDORES. IDENTIFICAÇÃO. A ausência de identificação dos fornecedores impede a verificação da exatidão do crédito não cumulativo informado pelo contribuinte.

COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS. VENDA COM SUSPENSÃO. Os insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias podem gerar crédito presumido em razão da venda com suspensão.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. As exclusões da base de cálculo efetuadas pelas cooperativas agroindustriais não se confundem com a falta de pagamento da COFINS/PIS o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos adquirentes das mercadorias vendidas pelas cooperativas.

CAFÉ. ALIENAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE EMPRESA ATACADISTA. Comprovado nos autos que o fornecedor de café era um produtor rural e não uma empresa atacadista, correta a concessão somente de crédito presumido.

EMBALAGEM. CONCEITO DE INSUMO. As embalagens utilizadas no transporte dos produtos fabricados não podem ser consideradas insumos.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. GÁS. A tributação concentrada de PIS/COFINS não atinge a venda de gás natural.

MULTA QUALIFICADA. Deve prevalecer a aplicação da multa qualificada somente quando ficar demonstrada a ocorrência de uma das figuras previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

DECADÊNCIA. A contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador quando houver recolhimento da contribuição. Nos casos em que não houver recolhimento de tributo ou se aventar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do quinquênio decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ser feito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Deve-se destacar as seguintes conclusões do voto condutor:

I- Do crédito Extemporâneo

26. Neste sentido o impugnante deveria retificar o DACON com a inclusão dos créditos nos respectivos períodos de apuração. Era o que determinava a IN SRF nº 590, de 2005 que previa entre as hipóteses de retificação do DACON a alteração dos créditos informados anteriormente:

(...)

28. Note-se que a retificação do DACON é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. **Trata-se pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição sine qua non para o aproveitamento futuro.**

29. **Conclui-se que de nada adianta a inclusão dos créditos extemporâneos no DACON do período em que se vai utilizar estes créditos, se os mesmos não foram acrescidos no DACON relativa ao período de apuração do crédito extemporâneo.**

30. O CARF possui decisões que acolhem esta posição:.

(...)

(a) Dos Créditos relativos a Serviços

32. Segundo a fiscalização, com o objetivo de comprovar parte dos créditos glosados relacionados a serviços utilizados como insumos, o contribuinte apresentou os denominados documentos 20 A, 20 B e 20 C. Nestes documentos há diversas planilhas, nelas, entretanto, não há discriminação individualizada dos serviços que teriam originado o crédito glosado. Desta forma, a autoridade fiscal opinou pela manutenção da glosa.

33. **Em sua manifestação, o contribuinte não se referiu especificamente a este tema, nem mesmo juntou novos documentos que elidissem o entendimento**

da fiscalização. Desta forma, as glosas em questão devem ser preservadas, tendo em vista que não é possível conceder créditos sobre serviços não especificados.

(b) Créditos sobre Fretes e Armazenagem

(...) a autoridade fazendária informou que os créditos de PIS e COFINS relativos a frete e armazenagem tomados para transportar produtos entre seus estabelecimentos e que são objeto dos depósitos judiciais efetuados nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.002576-8, não foram glosados na autuação fiscal.

37. Destarte, deve ser reconhecido o seguinte crédito relativo ao tópico em análise:

PIS (R\$)	COFINS (R\$)
12.146.518,47	55.947.600,22

(c) Bens adquiridos por filiais

40. Ao término dos trabalhos de diligência, a fiscalização relatou que, de fato, grande parte dos montantes glosados se referem à aquisição de leite de produtores rurais e à importação de insumos. Porém, nem toda documentação comprobatória foi apresentada, assim a fiscalização opinou pela concessão dos seguintes créditos:

(...)

41. Sobre a conclusão da fiscalização, o contribuinte protestou pela juntada posterior dos documentos, que poderiam comprovar os créditos que não foram acatados na fase de diligência.

42. Ocorre que até o presente momento não houve a apresentação da documentação citada pela defesa. Desta forma, após analisar os demais documentos constantes dos autos, entendo que deva ser concedido somente o crédito apurado em diligência fiscal.

II- Insumos- bens e serviços que não originam crédito (item 2.1 e item 2.2 da impugnação)

46. Note-se que a mesma definição de insumo deve ser aplicada no PIS, nos termos da IN-SRF nº 247/2002. Assim, deve ser rechaçada a hipótese levantada pelo interessado de que o conceito de insumo utilizada pela fiscalização seria aquela prevista na legislação do IPI, pois há um conceito específico para as contribuições sociais.

47. Portanto, insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

48. Contra esta definição se insurge o impugnante, que trouxe em seu socorro diversos excertos doutrinários e decisões administrativas e judiciais que respaldariam sua posição. Ademais, sustenta que o termo insumo deve ser entendido como custo de produção e se aproximar da definição de “despesa dedutível” da legislação do IRPJ.

49. Ocorre que a atividade do julgador administrativo é plenamente vinculada e deve obedecer, entre outros, a Portaria MF nº 341/2011 que em seu artigo 7º, inciso V, determina que cabe ao julgador observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos, in verbis:

(...)

52. Por oportuno, convém ressaltar que as decisões administrativas e judiciais trazidas pelo impugnante, não representam o pensamento uníssono destes órgãos, tendo em vista que há uma série de manifestações em sentido contrário. Destaco, a seguir, recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça que entendeu que a IN- SRF nº 404/2004 não restringiu, mas somente explicitou o conceito de insumo. O Tribunal também reconheceu que o crédito de PIS e de COFINS somente ocorre quanto aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação:

(...)

53. Em assim sendo, não há como discordar da autoridade fazendária que glosou gastos relacionados à aquisição de diversos bens que não se enquadram no conceito de insumo, tais como: materiais de limpeza, uniformes e fitas para embalagem. Tendo em mente o conceito de insumo em tela, correta a glosa de créditos relativa aos seguintes serviços: armazenagem, guarda de cargas, logística, descontaminação, controle e tratamento de efluentes, tratamento de lixo, serviço de usinagem, tratamento térmico e fundição.

(...)

56. No que tange especificamente ao frete na aquisição de insumos, tem razão o impugnante quando entende que esta situação possa originar créditos de PIS e de COFINS. Entretanto, os documentos reunidos na fase de impugnação (doc. 33) não permitem concluir que se trata desta hipótese. Foram acostados aos autos Conhecimentos de Transporte, sem as notas fiscais das mercadorias transportadas, também foram juntadas Notas Fiscais que descrevem o serviço como “serviços de armazenagem e movimentação”, desta forma, não é possível concluir que se trata de frete na aquisição de insumos.

57. Situação semelhante ocorre com a aquisição de lenhas. Segundo o impugnante, a lenha e seus resíduos seriam utilizados em caldeiras para a produção de energia térmica, entretanto, esta argumentação não foi amparada em documentação que demonstrasse, ao menos de forma indiciária, que estaria correta esta alegação.

(...)

59. Ocorre que o contribuinte não demonstrou que estas peças/materiais foram utilizados na manutenção de máquinas usadas na fabricação de produtos da empresa autuada. Sem esta comprovação não é possível conceder qualquer crédito, afinal somente peças/materiais utilizados na manutenção de máquinas usadas na fabricação de produtos poderiam gerar crédito, ademais, também não foi demonstrado que as peças/materiais não teriam representado acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofreram 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 ou em produção.

60. Ainda segundo o interessado, serviços de manutenção seriam comprovados por meio do “doc 34”. Este “doc 34” contém a nota fiscal nº 1314 referente à aquisição de 2 compressores, não há nenhuma descrição de prestação de serviço.

61. Estas matérias não foram sequer tratadas na diligência, tendo em vista que não foram juntados aos autos documentos capazes de demonstrar, ao menos, de forma indiciária que o impugnante estaria correto em suas ponderação [SIC]. A diligência fiscal deve ser efetuada quando há elementos nos autos capazes de indicar que o questionamento do impugnante possa estar correto, não podendo servir para produzir provas que deveriam ser carreadas aos autos pelo contribuinte. Não se perca de vista que a impugnação é o momento processual adequado para a juntada de documentos que amparem a defesa do contribuinte, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972.

62. Por outro lado, algumas das glosas efetuadas atingiram bens ou serviços caracterizáveis como insumo e foram objeto de diligência fiscal. Passo à análise destes insumos.

(a) Sobre locação de bens imóveis, máquinas e equipamentos

67. Ao compulsar o Relatório Fiscal de Diligência fica claro que o autuante pretendia que o contribuinte demonstrasse quais créditos glosados se referiam a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. Esta solicitação seria muito importante, afinal somente a partir da identificação dos itens glosados poderiam ser solicitados novos documentos comprobatórios. Apesar de a primeira intimação neste sentido ter sido emitida em 16/09/2013 até o presente momento não foi acostado aos autos a planilha solicitada pela fiscalização.

68. O impugnante ponderou que os documentos acostados aos autos já seriam suficientes para demonstrar a existência dos créditos.

69. Ao examinar os documentos constantes dos autos referentes ao presente tópico, nota-se que são contratos de locação de imóvel (docs. 27, 28, 29 e 30), notas fiscais de locação de impressoras (doc. 31) e notas de locação de empilhadeira (doc. 32).

70. Estes documentos por si só não permitem conceder os créditos.

71. No que tange à locação dos imóveis, os contratos apresentados somente demonstram que em determinado período foi celebrado um contrato de locação, entretanto, não há provas sobre o pagamento dos aluguéis, e a utilização dos imóveis locados na atividade da empresa.

72. Quanto à locação de impressoras muitas das notas fiscais juntadas são ilegíveis, de qualquer forma, deveriam ser juntados aos autos os contratos de locação, além de documentos que demonstrassem que as impressoras eram utilizadas nas atividades da empresa.

73. Por fim, no que toca a locação de empilhadeiras, sequer foram acostadas as notas fiscais, constam dos autos simples notas de locação. Da mesma forma que nos casos anteriormente citados deveriam ser apresentados os contratos de locação e

documentos que demonstrassem a utilização das empilhadeiras na atividade da pessoa jurídica.

74. Como se vê somente os documentos juntados aos autos não permitem concluir, com convicção, que os créditos em tela não deveriam ser glosados, daí inclusive a realização de diligência fiscal.

75. Tendo em vista que o curso da diligência fiscal foi obstado pelo próprio contribuinte, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

(b) Locação de mão-de-obra

83. A par de considerar a planilha entregue pelo contribuinte apta a satisfazer a intimação fiscal, fato é que a fiscalização solicitou também a juntada das notas fiscais que dessem suporte à alegação do impugnante, documentos que não foram juntados. Desta forma, correto o entendimento da fiscalização que opinou pela manutenção das glosas.

84. Por outro lado, o impugnante alega que os documentos carreados aos autos seriam suficientes para fazer prova em seu favor. Em sua impugnação, o interessado fez remissão expressa aos “docs” 35 e 36.

85. O doc 35 se refere a notas fiscais de aquisição de etiquetas. Elas por si só não permitem cancelar as glosas efetuadas, primeiro porque seria necessário demonstrar que estas notas foram objeto da glosa e segundo porque seria preciso provar que o produto adquirido poderia ser conceituado como insumo, pois se as etiquetas fossem utilizadas, por exemplo, nas caixas que serviram para transportar os produtos não haveria porque conceder o crédito.

86. O doc 36 trata de nota fiscal referente à aquisição de manômetro petroquímico. Neste caso além de demonstrar que a nota fiscal foi objeto de glosa, seria necessário comprovar que o produto adquirido poderia ser conceituado como insumo, pois, em princípio o produto adquirido deveria ser ativado.

87. Fato é que somente os documentos acostados aos autos não permitem concluir que a glosa efetuada não estaria correta, outras provas seriam necessárias, daí porque foi efetuada a diligência fiscal.

88. Tendo em vista que a diligência fiscal restou improdutiva, por falta de apresentação da documentação solicitada, deve ser mantida a exigência.

(c) Produtos sujeitos a alíquota zero

98. Fica claro, portanto, que a aquisição de produtos sujeito à alíquota zero não gera crédito de COFINS. Idêntica previsão consta da legislação do PIS. Assim, devem ser afastadas os questionamentos da defesa em sentido contrário.

99. No que toca às despesas com transporte vinculadas às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, oportuno destacar que a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, previu que o frete na operação de venda, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor e o serviço fosse prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, poderia originar crédito de COFINS (igual previsão consta da legislação do PIS):

(...)

100. Por outro lado, os incisos I e II do artigo 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, prevêem a hipótese de cálculo de crédito não cumulativo na compra de bens adquiridos para revenda e utilizados como insumo. Nestes casos, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda e utilizados como insumo também deve originar crédito de COFINS/PIS:

(...)

101. Portanto, o frete na operação de compra gera crédito somente por integrar o custo de aquisição da mercadoria. Em assim sendo, o cálculo do crédito vinculado ao frete deve seguir o mesmo destino dado à mercadoria transportada, tendo em vista que não há previsão legal para a concessão de crédito relacionado ao frete na aquisição de mercadorias de forma isolada, há somente a possibilidade de cálculo de crédito incidente sobre o valor da mercadoria adquirida. Desta forma, se mercadoria adquirida origina crédito presumido o frete/armazenagem também deve gerar esta espécie de crédito.

(d) Aquisições de leite e seus derivados

(d.1) Soro de leite em pó

106. O artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, XI e XIII que reduziu a zero as alíquotas de diversos produtos, entre eles, leite e seus derivados dispõe:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

XIII - soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano

107. O inciso XIII, acima transcrito, determina que o soro de leite fluido se submete à alíquota zero, porém, não faz remissão ao soro de leite em pó. Portanto, o entendimento do contribuinte é correto, o soro de leite em pó não se submete à alíquota zero, portanto, incorreta a glosa efetuada pela fiscalização. (...)

(d.2) Leite desnatado a granel

109. O inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, acima reproduzido, que determina a aplicação da alíquota zero nas operações envolvendo leite, faz remissão ao termo “desnatado” somente quando associado ao leite em pó. Esta interpretação também foi dada pela Solução de Consulta nº 143/2007 – DISIT 06:

As formas de apresentação – aspectos ou características – designadas como “integral, semidesnatado ou desnatado” conecta-se à expressão “leite em pó” e não, como entendeu a consultante ao fazer o desdobramento do inciso XI da Lei nº 10.925/2004 em “leite em pó, leite integral e leite desnatado”, aí incluindo o leite integral em sua forma in natura.

110. Portanto, a alíquota zero de PIS/COFINS aplica-se ao leite desnatado, somente quando ele se encontra na forma em pó, tendo em vista que o inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, quando tratou do leite fluido não fez remissão ao termo desnatado.

111. Desta forma, o crédito relativo à aquisição de leite fluido desnatado não deveria ser glosado pela fiscalização. Este crédito está discriminado na planilha apresentada na fl. 62.297 e deverá ser expurgado da exigência fiscal.

(d.3) Leite Condensado

114. Portanto, o leite condensado é uma espécie de leite desidratado, tendo em mente esta definição, convém confrontar este produto com aqueles narrados no inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, com o objetivo de verificar se o leite condensado se submete à alíquota zero de PIS/COFINS.

115. O primeiro elemento enumerado no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é o leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado. Nos termos do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Fluido a Granel de Uso Industrial, aprovado pela Portaria do Mapa nº 146, de 7 de março de 1996, leite fluido assim se define:

2.1.2. Entende-se por “Leite fluido a granel de uso industrial” o leite higienizado, resfriado e mantido a 5°C, submetido, opcionalmente, à termização (pré-aquecimento), pasteurização e/ou standardização (padronização) da matéria gorda, transportado em volume de um estabelecimento industrial de produtos lácteos habilitado a outro, a ser processado e que não seja destinado diretamente ao consumidor final.

116. Pelo cotejo dessa definição com aquelas de leite condensado, verifica-se que não se pode classificar este produto como leite fluido. Isso porque leite condensado é o produto resultante da desidratação do leite (processo esse que não consta da definição de leite fluido).

117. Vale destacar que conforme tabela constante do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Fluido a Granel de Uso Industrial, o leite fluido tem requisitos físicos e químicos determinados, os quais se transformam e se concentram no leite condensado, confirmando a conclusão acima.

118. A seguir o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, se refere a leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e formulas infantis. Desses produtos, apenas poderiam causar alguma dúvida bebidas e compostos lácteos, já que os outros evidentemente não se aplicam a leite condensado.

119. Conforme o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, aprovado pela Instrução Normativa do Mapa nº 16, de 23 de Agosto de 2005,

entende-se por Bebida Láctea o produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro

de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base Láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto. (item 2.1.1 – destaques acrescidos)

120. Pela leitura dessa definição, fica claro que o leite condensado não pode ser enquadrado como bebida láctea, pois não é resultante da mistura de leite e soro de leite.

121. Resta então apenas analisar o que é composto lácteo. Esse produto está definido pelo Regulamento Técnico para Fixação de Identidade e Qualidade de Composto Lácteo, aprovado pela Instrução Normativa do Mapa nº 28, de 12 de junho de 2007:

2.1.1. Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto. (destaque acrescido)

122. A leitura dessa definição leva de imediato à conclusão de que o leite condensado não pode ser considerado composto lácteo, simplesmente porque não é produto em pó.

123. Em suma, a análise dos produtos enumerados no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, em confronto com a definição de leite condensado leva à conclusão de que este produto não se enquadra mesmo na hipótese de redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

(d.4) Leite Pré-Condensado

126. O artigo 642 do RIISPOA, acima reproduzido, considera produtos resultantes da desidratação parcial do leite: o leite concentrado, evaporado, condensado e o doce de leite. Portanto, leite concentrado e evaporado não são sinônimos, são produtos distintos com composições químicas diversas.

127. Em face desta aparente dicotomia, aliada ao fato de que não consta o termo “leite pré-condensado” no Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal – RIISPOA, e nem mesmo em normativos editados pelo Ministério da Agricultura o contribuinte foi intimado por esta DRJ (fl. 62.409) a apresentar laudos elaborados pelos fornecedores do leite pré-condensado, DAIRY PARTNERS AMS MAN BRASIL LTDA (CNPJ 05.300.340/0001-51) e LATICÍNIOS BOM GOSTO S.A (CNPJ 94.679.479/0001-88), que demonstrassem a composição e as etapas de produção do leite pré-condensado.

128. De posse destas informações, seria possível definir se o produto adquirido pelo contribuinte se sujeitaria à alíquota zero de PIS/COFINS.

129. Ocorre que os documentos produzidos pelo fornecedores do leite pré-condensado não permitem concluir em favor do contribuinte. Senão vejamos.

130. O laudo produzido pela DAIRY PARTNERS AMS MAN BRASIL LTDA (CNPJ 05.300.340/0001-51) encontra-se na fl. 62.421 e descreve o processo de fabricação do leite pré-concentrado (resfriamento- pasteurização/”uperização” – evaporação- concentração), mas em nenhum momento afirma ser o leite pré-condensado sinônimo de leite pré-concentrado.

131. Já os laudos de fls. 62.422/62.431, elaborados pela empresa LATICÍNIOS BOM GOSTO S.A (CNPJ 94.679.479/0001-88), identificam o produto como sendo Leite Concentrado e descrevem seu processo de produção (resfriamento- centrifugação-pasteurização-concentração, fl. 62.422).

132. Os laudos apresentados descrevem, em princípio, dois produtos distintos: leite pré-concentrado e leite concentrado, já que os processos produtivos descritos não são idênticos, com a existência da etapa de centrifugação em um e de evaporação em outro.

133. De qualquer forma, mesmo que os laudos tratassem do mesmo produto fato é que em nenhum momento consideram o leite pré-concentrado/leite concentrado como sinônimo de leite pré-condensado.

134. Em razão do exposto, os laudos apresentados não podem ser considerados aptos a descrever a composição e as etapas de produção do leite pré-condensado.

135. Note-se que as notas fiscais acostadas aos autos descrevem o produto negociado como leite pré-condensado. Ademais, a existência do produto leite condensado (§ 1º do artigo 642 do RIISPOA) faz crer que o produto leite pré-condensado guarde mais semelhança com o leite condensado do que com o leite concentrado.

136. Considerando que, apesar de intimado, o contribuinte não esclareceu de forma satisfatória a composição do produto em tela, não é possível cancelar a exigência que deverá ser mantida.

137. As demais glosas efetuadas pela fiscalização atingem produtos sujeitos à alíquota zero, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, inciso XI, e devem ser mantidas, entre elas destacamos: leite em pó, leite em pó desnatado e leite fluido pasteurizado.

138. Em face do exposto deve ser reconhecido o crédito incidente sobre a aquisição de soro de leite em pó, leite condensado e leite desnatado em granel. Também devem ser reconhecidos os créditos incidentes sobre os respectivos fretes.

(e) Fornecedores sem identificação

147. Sobre esta posição da fiscalização, o contribuinte afirmou que a glosa afetou a aquisição de produtos para revenda. A despeito de não ter apresentado a documentação solicitada, reiterou o interessado que a nota fiscal nº 5129 trata de importação de insumos, por fim, protesta pela juntada posterior de documentos.

148. O próprio contribuinte, em sua impugnação, informou que emitiu a nota fiscal nº 5129 por se tratar de importação de mercadorias. Ora, somente este documento, por si só, não comprova a existência do crédito glosado, tanto isto é verdade que os autos foram baixados em diligência, para a produção de outras

provas que dessem respaldo ao crédito glosado. Seria necessária a juntada de outros documentos, que demonstrassem que de fato houve a importação de mercadoria que por sua natureza poderia gerar crédito não cumulativo.

149. Apesar das inúmeras oportunidades para a produção desta prova, não houve até o momento qualquer manifestação neste sentido. Desta forma, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

(f) Falta de identificação do NCM de mercadorias

152. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte apresentou demonstrativo relativo a insumos sem a identificação da NCM. Após analisar estes produtos a autoridade fiscal entendeu que eles não poderiam ser considerados insumos, entretanto, por intermédio do Termo de Intimação nº 007 (fls. 5.906/5.911), a fiscalização facultou ao interessado que demonstrasse a utilização de cada insumo, posto em suspeição, no processo produtivo da empresa. Em face da omissão do contribuinte foi efetuada a glosa dos respectivos créditos.

(...)

157. Acerca da diligência fiscal, o contribuinte reafirma seu entendimento de que a aquisição de leite pré-condensado e embalagens, inclusive as utilizadas para transporte, devem originar crédito de PIS e de COFINS, e quanto aos documentos não apresentados protesta pela sua juntada.

158. O autuante opinou pela manutenção da glosa relativa à aquisição de leite pré-condensado (frete), embalagens de transporte, material de limpeza, entre outros.

159. Estes produtos já foram analisados em parágrafos anteriores (exceto embalagens, matéria a ser abordada), assim me reporto ao que já foi exposto, tendo em vista que o contribuinte não trouxe novos argumentos. No que tange à juntada de novos documentos não houve até o momento solicitação neste sentido.

(g) Insumos adquiridos de cooperativas de produção agropecuária

161. O impugnante pondera que somente poderia apurar o crédito presumido caso as notas fiscais de venda dos produtos indicassem expressamente que se tratava de operação sujeita à suspensão das contribuições, nos termos do § 1º do artigo 2º da IN-SRF nº 660/2006. Ademais, a fiscalização não teria demonstrado que os fornecedores não tributaram estas operações.

162. A Lei nº 10.925/2004 determina, de forma expressa, que as cooperativas de produção agropecuária devem vender com suspensão do PIS e da COFINS os insumos destinados à produção das mercadorias constantes do caput do artigo 8º:

(...)

163. Portanto, a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS consta expressamente da lei e não pode ser ignorada pelo contribuinte.

164. A indicação na nota fiscal de que a operação estaria sujeita à suspensão é uma obrigação acessória prevista na IN-SRF nº 660/2006 e sua ausência não pode

obstar uma determinação legal, qual seja, a operação é efetuada com a suspensão das contribuições.

165. Da mesma forma, não é necessário verificar se o fornecedor tributou esta operação, pois a venda com suspensão é uma determinação legal.

166. O impugnante questiona a glosa de crédito referente a despesa com frete. O crédito referente à despesa com frete deve ter a mesma natureza do crédito da mercadoria transportada, conforme já foi abordado anteriormente.

167. Estaria totalmente correto o procedimento fiscal, não fosse questão suscitada pela defesa, qual seja, na apuração do crédito presumido a fiscalização teria utilizado alíquotas incorretas.

(...)

169. A autoridade fazendária reconheceu o equívoco na apuração do crédito presumido e elaborou novos demonstrativos com créditos que devem ser reconhecidos (...)

(h) Insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais

171. De fato, o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 facultou às sociedades cooperativas diversas exclusões da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, entre elas os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa:

(...)

172. Em decorrência destas exclusões poderia se concluir que a aquisição das mercadorias das cooperativas agroindustriais não foi onerada pelo PIS/COFINS, fato que, em princípio se subsumiria ao disposto no inciso II do parágrafo segundo do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que não permite o direito ao crédito de COFINS na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (igual previsão consta da legislação do PIS):

(...)

174. Em assim sendo, órgão central resolveu pacificar o assunto e editou a Solução de Consulta nº 65, de 10/03/2014, determinando que as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com a não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, in verbis:

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V

175. Esta posição foi ratificada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por intermédio do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425/2014:

(...)

176. Desta forma, não pode a fiscalização glosar créditos unicamente pelo fato de os fornecedores dos insumos excluírem da base de cálculo das contribuições as aquisições dos cooperados.

(...)

177. Dito isso, passo ao exame das glosas efetuadas pela fiscalização que se encontram na planilha de fls. 14.665/14.731. Nesta planilha é possível verificar que foram adquiridos os seguintes produtos: farinha de trigo, farelo de milho, leite pré-condensado, café, farinha de frango (vísceras), frango carcaça congelado, gordura de frango e frango congelado.

178. A farinha de trigo (artigo 1º, XIV, da Lei nº 10.925/2004), o farelo de milho (artigo 1º, IX, da Lei nº 10.925/2004) e o leite pré-condensado foram tratados neste voto (bens sujeitos à alíquota zero), portanto não podem originar crédito não cumulativo.

179. Desta forma, serão somente concedidos os créditos incidentes sobre a aquisição de café, farinha de frango (vísceras), frango carcaça congelado, gordura de frango e frango congelado.

(i) Leite in natura

182. Ocorre que o leite in natura poderia ser adquirido tanto de cooperativas quanto de outras pessoas jurídicas, neste caso, se demonstrado que a operação não havia sido feito com suspensão, poderia se aventar a hipótese de concessão integral de crédito de PIS e de COFINS.

(...)

184. A autoridade fiscal, em seu Relatório Fiscal de Diligência, informou que após intimar os fornecedores de leite in natura, citados nos docs. 41 e 42, concluiu que parte dos vendedores não efetuava a alienação do leite in natura com suspensão, por outro lado estas mesmas empresas haviam oferecido à tributação os montantes objetos da negociação.

(...)

185. Em face da diligência fiscal, pondera o contribuinte que nem todos os fornecedores de leite foram auditados, desta forma, pleiteia a aplicação de uma “proporcionalização” entre o montante reconhecido pela fiscalização e valor da glosa efetuada.

186. O procedimento pretendido pela defesa não é cabível. A fiscalização auditou somente parte dos fornecedores de leite, pois eles constavam dos documentos apresentados na fase de impugnação (doc. 41 e doc. 42). Portanto, se outros fornecedores não foram analisados pela fiscalização, isto se deve unicamente à inércia do contribuinte que não acostou aos autos documentos que poderiam fazer com que este relator acionasse a fiscalização.

(j) Frete e armazenagem sobre aquisição do leite in natura

188. A lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, previu que o frete na operação de venda, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor e o serviço fosse prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, poderia originar crédito de COFINS (igual previsão consta da legislação do PIS):

(...)

189. Por outro lado, os incisos I e II do artigo 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, prevêem a hipótese de cálculo de crédito não cumulativo na compra de bens adquiridos para revenda e utilizados como insumo. Nestes casos, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda e utilizados como insumo também deve originar crédito de COFINS/PIS:

(...)

190. Portanto, o frete na operação de compra gera crédito somente por integrar o custo de aquisição da mercadoria. Em assim sendo, o cálculo do crédito vinculado ao frete deve seguir o mesmo destino dado à mercadoria transportada, tendo em vista que não há previsão legal para a concessão de crédito relacionado ao frete na aquisição de mercadorias, há somente a possibilidade de cálculo de crédito incidente sobre o valor da mercadoria adquirida. Desta forma, se mercadoria adquirida origina crédito presumido as despesas com frete/armazenagem também devem gerar esta espécie de crédito.

(k) Insumos adquiridos de "noteiras" (Operações Tempo de Colheita" e "Robusta")

204. A vista das provas colhidas pela fiscalização acerca destas três empresas "noteiras" é possível concluir que elas participavam de esquemas que objetivavam a apuração fictícia de crédito não cumulativo. Na verdade o produtor rural vendia o café diretamente para indústrias e exportadores, entretanto, objetivando um ganho tributário, simulava-se a participação das empresas "noteiras" na intermediação dos negócios.

205. O conjunto probatório é forte e coerente, demonstra que muitas das empresas "noteiras" sequer possuíam ativos para atuar no ramo atacadista. Além disso, testemunhos de produtores rurais e dos próprios sócios das pessoas jurídicas, são unânimes em apontar que as empresas "noteiras", como o próprio nome diz, simplesmente emitiam notas fiscais, para que o café adquirido por indústrias/exportadores fosse formalmente fornecido por uma pessoa jurídica. Destaco as informações prestadas pelos sócios das empresas Munaldi e Celba que foram claras no sentido de indicar que estas empresas jamais atuaram no ramo atacadista de café.

(...)

206. Conclui-se que os pagamentos efetuados às empresas "noteiras" eram na verdade destinados aos reais vendedores do café, ou seja, os produtores rurais. Desta forma, o impugnante não pode querer valer-se do disposto no § 5º do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.183/2011, por sinal, já revogado, que determinava que o adquirente que comprovasse o pagamento do preço e o recebimento do bem poderia aproveitar os créditos de PIS e de COFINS apurados com base em notas fiscais emitidas por empresas consideradas inaptas, tendo em vista que o pagamento não foi destinado ao emitente do documento fiscal, mas sim ao real alienante, no caso, o produtor rural. Note-se que a fiscalização, ao considerar que na realidade o

pagamento foi efetuado a produtores rurais, apurou e concedeu o respectivo crédito presumido ao contribuinte.

207. Em consequência deste conjunto probatório, é difícil admitir que as empresas que adquiriam o café das “noteiras” desconhecêssem o verdadeiro fornecedor do café, o que afasta a alegação de boa-fé.

208. Neste passo, convém esclarecer que o Resp nº 1.148.44-MG não se aplica ao caso em concreto, pois, a desconsideração da operação que originou o crédito de PIS/COFINS não se pautou exclusivamente na declaração de inidoneidade das notas fiscais, ademais a decisão proferida pelo STJ trata do ICMS, ao passo que os autos cuidam de tributo federal.

209. Também é irrelevante o fato de que as aquisições de café, colocadas em suspeição, tenham ocorrido antes das investigações ocorridas no âmbito das operações “Tempo de Colheita” e “Robusta”, ou mesmo antes da declaração de inaptidão destas empresas, tendo em vista que ficou demonstrado que as empresas “noteiras” já agiam ao tempo das aquisições de café.

(I) Insumo adquiridos como embalagem classificadas no Capítulo 48, da TIPI

216. O impugnante refutou esta glosa afirmando que ela atingiu embalagens de apresentação de produto, rótulos, laminados, fitas para embalagem, caixas, cartuchos e displays.

(...)

219. Sobre a diligência fiscal, o contribuinte considera que todos os créditos relativos a embalagem de apresentação de produtos foram concedidos. Contudo destaca que as embalagens de transporte (caixas, fitas e materiais de “palletização”) também deveriam gerar crédito não cumulativo, pois seriam imprescindíveis para a manutenção da qualidade dos produtos fabricados.

220. A posição do contribuinte não deve prosperar. O conceito de insumo detalhado anteriormente é claro ao determinar que insumo é aquele utilizado na fabricação de bens. Portanto, a embalagem definida como insumo é aquela “reunida” ao produto durante a fase de fabricação, cito por exemplo a lata que guarda o leite em pó, o recipiente que contém o iogurte, etc. Por outro lado, a embalagem adicionada ao produto em fase posterior à fabricação não pode ser conceituada como insumo.

221. A distinção entre estes dois tipos de embalagem é tratada com precisão no Decreto nº 7.212/2010, que apesar de versar sobre o IPI, pode ser aplicada subsidiariamente à COFINS/PIS:

(...)

222. Tomando emprestado estas definições, quais sejam, de embalagem de apresentação e embalagem de transporte, temos, sem dúvida, que somente a embalagem de apresentação pode gerar crédito não cumulativo, pois se reveste do conceito de insumo, ou seja, é “reunida” ao produto durante sua fabricação. Ao

reverso, a embalagem de transporte, aquela adicionada ao produto em fase posterior à fabricação não pode gerar crédito de PIS e de COFINS.

(m) Insumos adquiridos e sujeitos à incidência monofásica (GN e GLP)

226. O Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) possui tributação concentrada, ou seja, o importador ou fabricante arca com o pagamento do PIS e da COFINS, com alíquotas superiores aos demais produtos, assim, o restante da cadeia econômica fica exonerada do recolhimento destas contribuições. É o que determinam a Lei nº 9.718/1998 e a MP nº 2.158-35:

(...)

227. Desta forma, quando o impugnante adquire o GLP, esta operação não é tributada pelo PIS e COFINS, em consequência é vedada a apuração de créditos, nos termos da Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, § 2º, II (igual previsão consta da Lei nº 10.637/2002).

(...)

229. A aquisição de gás natural, ao contrário do GLP, sofre a incidência de PIS e de COFINS, o que possibilita o cálculo de créditos não cumulativos. Assim, em face dos documentos juntados aos autos, na fase de impugnação, a fiscalização foi chamada a se manifestar.

(...)

231. Em princípio, cumpre destacar o minucioso e preciso trabalho efetuado pela autoridade fiscal, tendo em vista a enorme quantidade de temas abordados nesta auditoria fiscal, entretanto, neste tópico devo divergir da fiscalização.

232. A fiscalização trata como sinônimos, para fins fiscais, o GLP derivado do gás natural, o gás natural liquefeito e o gás natural, porém, este não é o tratamento dado pela legislação de regência.

233. O GLP derivado do gás natural não se confunde com o gás natural liquefeito (GNL), conforme conceitos abaixo transcritos:

(...)

236. Estamos, portanto, diante de três produtos distintos: gás natural, gás natural liquefeito e GLP derivado do gás natural.

237. O gás natural difere dos demais por se encontrar no estado gasoso, ao passo que os outros podem ser transportados em estado líquido.

238. O gás natural submetido ao processo de liquefação transforma-se em gás natural liquefeito. Este mesmo gás natural submetido ao fracionamento pode originar o gás liquefeito de petróleo (GLP).

239. A própria NCM aceita esta distinção e colocou em posições distintas o gás natural liquefeito (2711.11.00), o gás liquefeito de petróleo (GLP- 2711.19.10) e o gás natural (2711.21.00):

(...)

240. Destarte, a legislação prevê a tributação concentrada na venda de GLP oriundo de petróleo (2711.19.10) ou derivado de gás natural (2711.19.90),

silenciando quanto ao gás natural liquefeito (2711.11.00) e o gás natural no estado gasoso (2711.21.00).

241. Neste diapasão, destaco a IN-SRF nº 247/2002 que em seu artigo 53, III, estabeleceu a tributação concentrada nas vendas de gás liquefeito de petróleo. Nos termos do parágrafo único deste artigo o gás liquefeito de petróleo abrange os códigos 2711.12.10, 2711.12.90, 2711.13.00, 2711.14.00, 2711.19.10 e 2711.19.90 da Tipi:

(...)

242. Desta forma, quando da aquisição do gás natural deve ser concedido o crédito integral de PIS e de COFINS.

243. Importante informar que a venda de gás natural somente poderia ser submetida à alíquota zero de PIS/COFINS, caso ficasse demonstrado que o gás era destinado à produção de energia elétrica, nos termos do inciso IX do artigo 58 do Decreto nº 4.524/2002. Esta hipótese, porém, não foi aventada pela fiscalização:

(...)

244. A autoridade fiscal juntou o arquivo não-paginável “item f do despacho GÁS” (fl. 62.293) no qual há planilhas discriminando a aquisição de GLP e gás natural. Na planilha destinada ao gás natural, há diversos lançamentos com a indicação da data da emissão da nota fiscal, o nome do fornecedor, a base de cálculo e a descrição da nota fiscal. Todas as descrições se referem a gás natural (exceto duas que contém a expressão “gás”), assim é fácil concluir que todas as aquisições são de gás natural e não de gás natural liquefeito ou muito menos de GLP derivado de gás natural.

(...)

245. Assim, sobre os montantes constantes desta planilha serão reconhecidos créditos de PIS e de COFINS. Note-se que a glosa deveu-se, exclusivamente, ao entendimento de que estas aquisições se submetiam à incidência monofásica, daí a impossibilidade de creditamento. Não foi cogitada a utilização do gás de forma indevida, ou seja, sem vinculação com a atividade produtiva. Em consequência, na fase de julgamento não poderíamos ir além do que foi questionado pela fiscalização, devendo nos ater somente à matéria referente à tributação concentrada. (...)

III- Aplicação de Multa Agravada sobre a integralidade do auto

253. A fiscalização destacou algumas situações, provavelmente, por entender que seriam emblemáticas no sentido de apontar a conduta irregular do contribuinte, são elas: aquisição de mercadoria de pessoa física, compra de produtos sujeitos à alíquota zero e crédito constituído com base em nota fiscal emitida pelo próprio contribuinte.

254. Quanto aos créditos relativos à aquisição de produtos de pessoas físicas a legislação é suficientemente clara no sentido de vedar a apuração integral do crédito de PIS e de COFINS, entretanto, o descumprimento desta regra seria suficiente para demonstrar uma ação deliberadamente dolosa por parte do contribuinte?

(...)

256. Já tive oportunidade de me pronunciar favoravelmente à caracterização da intenção dolosa em práticas reiteradas do contribuinte, ocorre que a situação posta se distingue das anteriores.

(...)

266. Portanto, é inegável que o procedimento do contribuinte é pautado em decisões judiciais e administrativas. Diante desta situação, entendendo não ser possível considerar doloso o procedimento do interessado, pois sua ação está baseada em divergências existentes no âmbito administrativo e judicial, ou seja, é possível entender que o contribuinte foi levado a crer que o conceito de insumo por ele adotado seria compartilhado pela Administração e pelo Poder Judiciário, o que descaracteriza uma conduta dolosa.

267. Passo ao exame de outra situação que levou ao agravamento da multa, qual seja, a falta de comprovação documental. Esta situação foi especificamente tratada no item I do presente voto, mas também atingiu todas as demais glosas, em especial, a glosa decorrente de fornecedores sem a identificação do CNPJ e Razão Social e a glosa de créditos sem a identificação do NCM.

(...)

248. Esta multa deve ser aplicada somente quando demonstrada a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(...)

270. Da mesma forma, não vejo como qualificar como doloso o fato de o contribuinte não apresentar documentos fiscais que amparem outros créditos escriturados.

271. A ocorrência do dolo deve ser provada com um conjunto probatório forte e coeso. No caso, a fiscalização caracterizou o dolo somente pela reiteração da conduta.

(...)

273. Quanto ao crédito glosado em razão da falta de NCM nas notas fiscais esta irregularidade foi observada em todos os períodos analisados, fato que poderia caracterizar a reiteração da conduta. Entretanto, estas notas fiscais não se referem a

apenas uma conta contábil, ao contrário são relativas a várias rubricas distintas (fls. 18.760/18785), sendo que algumas destas contas não foram objeto de glosa em todos os períodos, fato que descaracteriza uma ação reiterada.

274. Por fim, quanto aos créditos apurados em operações efetuadas com empresas “noteiras”, entendo que o agravamento da penalidade deva permanecer. Conforme ficou demonstrado no item XI do presente voto, a fiscalização reuniu um conjunto probatório robusto no sentido de demonstrar que não seria possível ao comprador (impugnante) desconhecer que o real vendedor da mercadoria, eram os produtores rurais, tendo em vista que as empresas “noteiras” eram empresas que simplesmente forneciam notas fiscais, sem jamais terem participado efetivamente do negócio jurídico.

IV- Decadência dos períodos autuados acima de 5 anos

281. Por outro lado, ainda, que ocorra pagamento dos tributos, a existência de dolo, fraude ou simulação importa na inaplicabilidade da disposição contida no § 4º do art. 150 do CTN in verbis:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

282. Portanto, claro está que, não havendo pagamento de tributo ou ficando demonstrada a existência de dolo, fraude ou simulação aplicam-se, quanto à decadência, os preceitos do art. 173, I, do CTN.

(...)

288. Do exposto acima, conclui-se que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento, ainda que parcial, e não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, isto é, o prazo decadencial começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador.

289. Por outro lado, inexistindo pagamento ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, com início do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

292. Outra importante informação refere-se ao período de apuração de março/2007. Apesar de ter ocorrido o pagamento antecipado, ficou demonstrado a ocorrência de dolo neste período de apuração, conforme exposto no item dedicado à aplicação da multa qualificada. Desta forma, a contagem deve ser realizada nos termos do Art. 173, I, do CTN.

293. Em assim sendo, somente os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos em 30/04/2007 e 31/05/2007 foram atingidos pela decadência, tendo em vista que o contribuinte foi cientificado dos autos de infração somente em 31/07/2012.

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 38 e seguintes), vindo a reprimir os argumentos apresentados na sua peça impugnatória, especialmente aqueles decorrentes da parcela do lançamento não reformada pela decisão de primeiro grau.

Além disso, juntou novos documentos que possuem o condão de provar sua alegações, bem como parecer a respeito das etapas produtivas da fabricação de leite concentrado e pré-concentrado.

Das contrarrazões ao Recurso Voluntário e Razões ao Recurso de Ofício da PGFN

Em decorrência do provimento parcial da impugnação do contribuinte, ocasionou-se Recurso de Ofício para parte em que a Fazenda Nacional restou vencida; e, muito ponderadamente, em razão da própria unidade de origem haver reconhecido a insubsistência do lançamento de uma parte relevante, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) veio expressar pronunciar qual seria o alcance de seu recurso, a saber:

Desse modo, em relação ao recurso de ofício, cabe contrarrazoar os seguintes capítulos do acórdão da DRJ: (i) aquisição de leite desnatado a granel e leite condensado; (ii) aquisição de café, farinha de frango (vísceras), frango carcaça congelado, gordura de frango e frango congelado (insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais); (iii) fretes nas operações de compra de insumos, por integrarem o custo de aquisição das mercadorias; (iv) aquisição de gás natural; e (v) desqualificação da multa de 150% sobre as demais operações, à exceção daquelas que envolvem as empresas noteiras, visto que nesse caso a multa qualificada foi mantida; (vi) decadência para os fatos geradores ocorridos em 30/04/2007 e 31/05/2007.

No mais, veio a reforçar os pontos dogmáticos e fáticos trazidos pela Fiscalização, confrontando-os com a decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO

Da Admissibilidade

O Recurso de Ofício excede o limite de alçada, portanto, conheço do mesmo; da mesma forma, o Recurso Voluntário, sendo tempestivo e reunindo os demais requisitos de admissibilidade, também deve ser conhecido.

Do Mérito

(A) Do Recurso de Ofício

A maior parte dos lançamentos cancelados pela decisão de primeiro grau decorreu da reanálise de documentos pela unidade de origem em razão do extenso trabalho de diligência efetuado em preparação àquele julgamento.

Dito isso, entendo conveniente acatar essa parcela relevante do acórdão ora recorrido, mesmo porque a própria Procuradoria declarou quais temas são de seu interesse para avaliação deste Colegiado, quais sejam:

- (i) Aquisição de café, farinha de frango (vísceras), frango carcaça congelado, gordura de frango e frango congelado (insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais);
- (ii) Fretes nas operações de compra de insumos, por integrarem o custo de aquisição das mercadorias;
- (iii) Aquisição de gás natural;
- (iv) Desqualificação da multa de 150% sobre as demais operações, à exceção daquelas que envolvem as empresas noteiras;
- (v) Decadência para os fatos geradores ocorridos em 30/04/2007 e 31/05/2007.

Desse modo, mantenho a decisão decorrida, pela sua própria fundamentação, com relação aos pontos não suscitados pela PGFN, passando a analisar, a seguir, cada um dos itens acima.

(A.i) Aquisição de café, farinha de frango (vísceras), frango carcaça congelado, gordura de frango e frango congelado (insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais);

A Fiscalização e a PGFN aduzem que as vendas provenientes de cooperativas agroindustriais não saem com suspensão, e que, como as respectivas receitas dessas cooperativas agroindustriais são excluídas da base de cálculo, a Recorrente não pode se creditar

de nenhum valor a título de PIS/COFINS nestas aquisições. Isto porque, em sua concepção, o parágrafo segundo, do artigo 3º, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003 vedariam o crédito quando as vendas efetuadas pelas sociedades cooperativas agroindustriais não estejam sujeitas ao pagamento das contribuições de PIS e de COFINS.

Em meu entender, trata-se de uma equivocada interpretação. Vejamos.

O artigo 15 da MP nº 2.158/2001 regulamentou o funcionamento de cooperativas em geral, sem, contudo, afetar o direito de crédito de adquirentes de seus produtos.

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Como se depreende, a exclusão da base de cálculo afeta a apuração do PIS e da COFINS das cooperativas, como simples redução da base de cálculo, não se podendo tratar tal exclusão como isenção ou imunidade destas entidades, que ainda que reduzam o PIS e o COFINS a pagar.

Nesse ínterim, vale ressaltar que a compra e venda dos produtos que foram objeto de glosa são sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS, sendo irrelevante que, no momento da apropriação de créditos decorrente de sua aquisição, o contribuinte da etapa anterior tenha recolhido ou não as contribuições sociais.

Ainda, em vista da restrição imposta no parágrafo primeiro, do artigo 9º, da Lei Federal nº 10.925, de 2004, não há suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas receitas da venda das Sociedades Cooperativas de produção que

exercem atividade agroindustrial, de modo que não faz sentido a premissa utilizada pela decisão ora recorrida de que a Recorrente teria limitado seu direito ao crédito pelo fato de as aquisições que não sofream tributação de PIS e Cofins na venda, já que referentes a repasses de receitas provenientes de produtos que foram entregues por associados da cooperativa.

Vejamos:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

(...)

§ 1º O disposto neste artigo:

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.

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.

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.

Além disso, a PGFN parece ter ignorado entendimento pela própria RFB quando da Solução de Consulta COSIT 65/2014, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º.

Ainda, o Parecer PGFN/CAT/nº 1425, de 2014, reconheceu o entendimento exprimido pelo contribuinte, de modo que o direito ao crédito deve ser garantido, ainda que isso leve a situações *sui generis*, vício que somente poderia ser solucionado mediante alteração legislativa e não através da atividade fiscalizatória.

58. Por outro lado, tal falha operacional, já admitida, também não justifica a criação de norma de proporcionalidade entre créditos do comprador e tributos aos quais o antecedente na cadeia comercial estava ou não sujeito, conforme solicita a 8ª Região Fiscal da RFB. Tal interpretação carece de base legal porque, reiteramos, não há previsão legal a exigir proporção entre tributo pago pelo vendedor e crédito gerado para o comprador no sistema da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002 e da Lei Nº 10.833, de 2003, não cuida de proporção, mas de relação de dependência no caso de os produtos ou serviços vendidos não estarem sujeitos ao pagamento dessas contribuições. Ou melhor, no caso de o valor de contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre esses produtos ou serviços resultar igual a zero.

59. Sabemos que a interpretação de qualquer dispositivo não pode levar a absurdos. Sabemos também que não há como obrigar cada adquirente de produtos a investigar se na etapa anterior houve ou não pagamento de PIS/PASEP e da COFINS para fins de garantir o seu direito ao creditamento. As circunstâncias que envolvem a possibilidade de creditamento tem que estar expressas na legislação sendo do conhecimento geral e não ligadas a particularidades de cada sujeito passivo.

Nesse sentido, também merece serem mantidos os créditos oriundos da aquisição de produtos oriundos de cooperativas.

(A.ii) Fretes nas operações de compra de insumos, por integrarem o custo de aquisição das mercadorias

Deve-se reconhecer que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não previu a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da aquisição de insumos que, por sua vez, geraram créditos.

Talvez nem precisasse.

Isso porque, conforme, será melhor explicitado à frente, esse regime não-cumulativo está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o

frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.

TG 16: Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos no transporte de insumos serem integrantes do custo de estoque.

Dessa forma, o frete na aquisição de insumos, por compor o seu custo, implica no direito ao crédito das contribuições.

Esse entendimento acabou sendo replicado na Solução de Consulta COSIT nº 99048, de 20.03.2017, ao reconhecer a possibilidade do crédito sobre frete quando esse integrar o custo de aquisição de insumos, a despeito da falta de “previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens”:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os dispêndios com serviço de transporte de bens de terceiros entre estabelecimentos da pessoa jurídica executora de serviços de manutenção dos referidos bens não geram para esta direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; RIR, art. 289, § 1º; IN SRF nº 247/2002, art. 66, I, 'b', e § 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os dispêndios com serviço de transporte de bens de terceiros entre estabelecimentos da pessoa jurídica executora de serviços de manutenção dos referidos bens não geram para esta direito à apropriação de créditos da Cofins.

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II; RIR,

Diante disso, mantenho a decisão recorrida, porém, seus efeitos deverão observar a análise das aquisições das mercadorias mencionadas no Recurso Voluntário a seguir (item B.iii.10), referente ao item 138 do acórdão da DRJ.

(A.iii) Aquisição de Gás Natural

Tanto a fiscalização, no lançamento de ofício, quanto a PGFN, em suas razões para o provimento do Recurso de Ofício, trata o Gás Natural como sinônimo de GLP (gás liquefeito de petróleo).

O entendimento sobre os fatos não poderia ser mais equivocado.

O denominado gás natural, em geral comercializado pelas distribuidoras de gás canalizado, é oriundo diretamente da lavra de hidrocarbonetos em jazidas onshore ou offshore (no Brasil, predomina, por enquanto, as reservas offshore), após processo de “filtragem” nas usinas de processamento de gás natural (“UPGN’s”, de onde é produzido o “gás rico”, a ser utilizado comercialmente), predominando em sua composição o metano (CH₄). Para fins de nomenclatura fiscal, adota-se para essa mercadoria o código 2711.21.00, quando em forma gasosa.

Frise-se que, de fato, é possível a liquefação do gás natural, porém é um processo dispendioso e ainda pouco usado no Brasil, que historicamente optou pelo transporte dutoviário dessa mercadoria. Há, ainda que timidamente, a importação de gás natural na forma liquefeita (GNL), via marítima e para posterior regaseificação do GNL e sua transferência para a malha dutoviária. No Brasil ao menos, não se conhece, portanto, venda de GNL direto ao

consumidor final, ainda que para consumo industrial; o que representaria uma falha lógica e fática no argumento da Procuradoria.

Já o Gás Liquefeito de Petróleo (“GLP”) é um derivado do refino do petróleo (e menor grau, do próprio gás natural), através de processo de fracionamento, de onde se extraem os principais elementos que constituem o GLP, quais sejam: propano (C₃H₈), propeno (C₃H₆), butano (C₄H₁₀) e buteno (C₄H₈). Por suas características físico-químicas, para permanecer liquefeito, esse gás precisa ser mantido sob alta pressão, razão pela qual sua comercialização é feita em botijões e tanques. Para fins de nomenclatura fiscal, adota-se para essa mercadoria, entre outros, o código 2711.19.10, a depender da composição química; mas nunca o mesmo código que o Gás Natural.

Portanto, sendo mercadorias diferentes e certo que resta expresso o artigo 4º, da Lei Federal 9.718/1998, no sentido de ter estabelecido a incidência monofásica das contribuições sociais apenas para as receitas de venda de GLP, não é cabível a glosa de créditos não-cumulativos sobre a aquisição como insumo de gás natural, inexistindo, no presente caso, razão para a aplicação do parágrafo segundo, do artigo 3º, das Leis Federais 10.833/2003 e 10.637/2002.

(A.iv) Desqualificação da multa de 150% sobre as demais operações, à exceção daquelas que envolvem as empresas noteiras

No que tange à multa qualificada, verificou-se que a decisão recorrida, acertadamente, afastou a modalidade agravada por entender que, em relação aos créditos escriturais glosados sem qualquer relação com a operação de aquisição de insumos de empresas “noteiras”, não houve qualquer comprovação de dolo.

Isto porque, a previsão da multa qualificada de 150% sobre o tributo não pago está relacionada à ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei Federal 4.502/1964. Vejamos o que diz a Lei Federal 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Enquanto isso, na lei que tipificou os crimes contra a ordem tributária:

*Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

De certo, no Termo de Verificação Fiscal, não restou demonstrado qualquer mínimo indício, nem a fiscalização parece ter se esmerado nesse ofício, de ocorrência de quaisquer uma das modalidades acima, especialmente sobre as glosas não relativas às aquisições de “empresas noteiras”.

É correta a decisão recorrida quando reconhece:

266. Portanto, é inegável que o procedimento do contribuinte é pautado em decisões judiciais e administrativas. Diante desta situação, entendo não ser possível considerar doloso o procedimento do interessado, pois sua ação está baseada em divergências existentes no âmbito administrativo e judicial, ou seja, é possível entender que o contribuinte foi levado a crer que o conceito de insumo por ele adotado seria compartilhado pela Administração e pelo Poder Judiciário, o que descaracteriza uma conduta dolosa.

267. Passo ao exame de outra situação que levou ao agravamento da multa, qual seja, a falta de comprovação documental. Esta situação foi especificamente tratada no item I do presente voto, mas também atingiu todas as demais glosas, em especial, a glosa decorrente de fornecedores sem a identificação do CNPJ e Razão Social e a glosa de créditos sem a identificação do NCM.

Nesse sentido, mantenho a decisão recorrida nesse particular, adotando os mesmos fundamentos que a balizaram.

(A.v) Decadência para os fatos geradores ocorridos em 30/04/2007 e 31/05/2007

Como consequência do item acima, o argumento de que inexistiria decadência, nos termos pleiteados pela PGFN, resta naturalmente insubsistente, haja vista não

restar caracterizado dolo, fraude e conluio com relação aos créditos outrora glosados pela fiscalização – com exceção do período relativo aos créditos decorrentes de “empresas noteiras”, que serão analisados no âmbito do Recurso Voluntário.

Pelo exposto, também não merece remendo a decisão de primeiro grau nesse item.

(B) Do Recurso Voluntário

A decisão ora recorrida pela contribuinte, conforme visto, reformou parte relevante do lançamento de ofício. Todavia, a Recorrente, inconformada com a parcela em que restou vencida, veio a se insurgir contra os seguintes pontos do acórdão de primeiro grau:

- (i) Impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre aquisição de café de atacadistas de fachada (“noteiras”), identificadas nas operações “Tempo de Colheita” e “Robusta”, por existência de fraude e da conseqüente qualificação da multa de ofício;
- (ii) Inexistência de extinção parcial do crédito tributário, por decadência, em relação aos períodos de dezembro de 2006 a julho de 2007;
- (iii) Impossibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS;
- (iv) Glosa de créditos sobre aquisição de bens e serviço em decorrência de sua natureza:
 - i. Lenha e resíduo de lenha;
 - ii. Materiais de limpeza e serviços de descontaminação;
 - iii. Locação de imóveis e equipamentos;
 - iv. Frete, guarda de cargas e serviços de armazenagem e logística;
 - v. Serviços de assistência técnica em equipamentos e materiais para manutenção de máquinas;
 - vi. Locação de “mão-de-obra temporária”;
 - vii. Serviços de controle e tratamento de efluentes e do lixo;
 - viii. Materiais de embalagens de transporte (*pallets*, cantoneiras, divisórias e fitas de arquear);

- ix. Leite in natura, e respectivos serviços de frete e armazenagem na sua aquisição;
- x. Outros tipos de leite e derivados, e respectivos serviços de frete e armazenagem na sua aquisição;
- xi. Aquisição de insumos com erros formais nos documentos fiscais comprobatórios;

Passo a analisar item a item

(B.i) Impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre aquisição de café de atacadistas de fachada (“noteiras”), identificadas nas operações “Tempo de Colheita” e “Robusta”, por existência de fraude e da conseqüente qualificação da multa de ofício

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 18.990 e seguintes), como tem sido usual nos lançamentos de ofício sobre essa matéria em específico, esforçou-se em descrever o contexto das operações conjuntas entre RFB e PF denominadas “Tempo de Colheita” e “Robusta”. De fato, é de profundo conhecimento desse Colegiado os deslindes de ambas as operações; contudo mais importante seria que a unidade de origem comprovasse, ao menos com indícios, o suposto vínculo da Recorrente com as fraudes apontadas naquelas investigações.

Igualmente, a decisão de primeiro grau acabou se baseando em tais elementos circunstanciais para firmar sua convicção de que as aquisições de algumas empresas envolvidas naqueles ilícitos, mas que representavam parcela ínfima do total de aquisições da Recorrente no período fiscalizado (nas palavras da Recorrente, tais aquisições de empresas inidôneas teriam valor “irrisório” considerando a amplitude das suas operações), tomando a parte pelo todo, seriam suficientes para caracterizar verdadeira conspiração para usufruir dos créditos de natureza fictícia por parte da contribuinte autuada.

De fato, apesar de todo esse esmero em descrever as operações fraudulentas e o modus operandi das empresas “noteiras”, não encontrei nenhuma menção direta ou indireta à Recorrente no farto material disponibilizado no processo, de modo que não resta demonstrado qualquer indício de fraude ou conluio desenvolvido pelo contribuinte nesse caso em particular.

Assim, o meu entendimento é que os termos de verificação e a decisão ora recorrida trabalharam dentro desse arcabouço probatório meramente circunstancial, e alastrou conclusões de parte da investigação à totalidade das operações da Recorrente e não ponderou sobre algumas evidências de boa-fé trazidas pela Recorrente, quais sejam:

- a) A Recorrente teria comercializado com apenas três delas, quais sejam, a Miranda Com. Exp. & Imp. De Café Ltda. (“MIRANDA”), a V. Munaldi – ME (“V. MUNALDI”) e a CELBA Comercial Imp. e Exp. Ltda. (“CELBA”), e em período muito esparsos (MIRANDA: dez/2006 e mar/2007 ; MUNALDI: dez/2006; e CELBA: mar/2008 e abr/2008);

- b) A maior parte dessas aquisições ocorreram antes da deflagração das operações: a "Tempo de Colheita" teve início em outubro/2007 e a "Robusta" somente em junho/2010;
- c) Destaca que a própria fiscalização admitiu a boa-fé da Recorrente ao aquela afirmar, no item 6 do TVF, que:

“Neste item, considerando as operações deflagradas pela Receita Federal do Brasil para apurar as irregularidades no mercado cafeeiro, com ampla divulgação na mídia, a partir de abril/2008, percebemos que a fiscalizada não mais adquiriu café de ‘noteiras’. Fato este que confirma que a fiscalizada tem plena consciência da idoneidade de seus fornecedores. Infelizmente, não retificou o DACON, onde constavam os créditos apurados indevidamente.”

Dado o exposto, entendo insubsistentes as razões inferidas e fatos imputados pela administração fazendária para consignar que a Recorrente teria agido em concurso com as empresas envolvidas nas atividades fraudulentas a que se referem as operações “Robusta”, “Tempo de Colheita”.

Diante da convicção acima, a glosa de créditos decorrentes da aquisição de empresas tidas como inidôneas, também deve ser revista em obediência ao parágrafo único, do artigo 82, da Lei Federal 9.430/1996.

Esse dispositivo oferece uma solução aos casos em que o adquirente de boa-fé, como restou minha conclusão, pode utilizar documentos fiscais inidôneos como prova de seu direito (no caso, do direito ao crédito das contribuições) se resta configurado e comprovado que:

- (a) Houve o recebimento dos bens, direitos e mercadorias e utilização dos serviços; E
- (b) Houve o efetivo pagamento pelo preço pactuado.

Assim dispõe o texto legal:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Não há nos autos, qualquer questionamento à falta de efetividade do pagamento e do recebimento físico dos lotes de café adquiridos, eis que tais comprovantes foram juntados ao presente processo pelo Recorrente quando solicitado, de modo que, não havendo questionamento à época, entendo tratar-se de matéria incontroversa. Ao contrário, a fiscalização reconhece que houve o efetivo pagamento:

Com relação à presente fiscalização, a fiscalizada foi intimada para comprovar os pagamentos relativos às aquisições (por amostragem) feitas de empresas já suspensas pela RFB. Todos os pagamentos foram comprovados, o que já era de se esperar, pois as fiscalizadas, cientes da condição de inexistência de fato das empresas, fazem o pagamento nas contas bancárias de titularidade destas, visando, no futuro, a alegação de terceiro de boa fé, com a intenção de ser beneficiada por uma decisão administrativa ou judicial.

Ressalte-se que, nos Processos Administrativos em que foram suspensos os CNPJ de algumas empresas, frutos das Operações Tempo de Colheita e Robusta, os indícios são fortes, precisos e convergentes no sentido da inexistência de fato das referidas pessoas jurídicas.

Diante disso, a glosa de créditos dessa natureza deve ser anulada, restando prejudicada a discussão da manutenção da multa de ofício qualificada nos termos das conclusões exaradas ao longo dessa parcela do voto.

(B.ii) Inexistência de extinção parcial do crédito tributário, por decadência, em relação aos períodos de dezembro de 2006 a julho de 2007

Com base nas conclusões do item anterior, deve-se admitir a extinção, nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional, uma vez que o lançamento ocorrera em período superior a 5 anos dos fatos geradores ocorridos até julho/2007, não sendo cabível a exceção prevista na parte final no parágrafo quarto do mesmo dispositivo.

Diante disso, vejam, tendo havido recolhimento nos meses de março, abril e maio de 2007, é de se aplicar a regra prevista no parágrafo primeiro, do próprio artigo 150.

Por outro lado, como não constam nos autos recolhimentos nos meses de janeiro, fevereiro, junho e julho de 2007, é de se aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN em detrimento do artigo 150, parágrafo primeiro, que exige o pagamento para sua aplicação.

(B.iii) Impossibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS

Aduz a decisão recorrida, assentindo com as razões da atuação, que “o regime não cumulativo foi elaborado prevendo a utilização dos créditos, seja por intermédio de dedução, compensação ou ressarcimento, no próprio período de apuração” e que “somente o crédito não aproveitado no período de apuração poderia ser utilizado em períodos subsequentes”.

Na leitura da Fazenda Nacional, pelo artigo 3º, caput e seu parágrafo quarto, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, “caberia ao contribuinte apurar novamente o tributo devido no mês relativo ao crédito omitido com a inclusão deste crédito, aí sim, caso restasse crédito não aproveitado, este poderia ser utilizado em períodos seguintes”.

Assim, o entendimento fazendário é de que o crédito extemporâneo é perfeitamente possível desde que o contribuinte retifique as DACon's (e atualmente os arquivos digitais do SPED-Contribuições) para a inclusão dos créditos identificados a destempo e recálculo das contribuições e potencial levantamento de indébito tributário a ser compensado/ressarcido via pedido de ressarcimento/compensação (PER/DCOMP).

Contudo, não comungo do mesmo entendimento.

Primeiramente, vejamos o que diz o citado artigo 3º, em seu caput e no parágrafo quarto:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Vejam que, em interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Caso o legislador fizesse menção ao excesso de créditos, ou mesmo a expressão “saldo credor” – como o faz em diversos outros normativos relativos às contribuições sociais – ele teria o feito. Desse modo, não caberia restrição ao Poder Executivo restringir esse direito quando estabeleceu normas relativas à gestão da fiscalização e arrecadação desses tributos, como faz crer a decisão ora recorrida.

É claro que o direito original aos créditos das contribuições parte do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição de bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos. Todavia, o parágrafo quarto acima mencionado possibilitou ao contribuinte vir a registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS registrados na sistemática não cumulativa das referidas contribuições, vindo a aproveitá-los para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Esse entendimento vem sendo unânime nessa turma, que, em recentíssimo julgado, aduziu dessa mesma forma, no Acórdão 3401-004.022, proferido em outubro/2017, de relatoria do Conselheiro Robson Bayerl. Vejamos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.**

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

**BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.
INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO
CARACTERIZAÇÃO.**

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte.

Em seu voto, o Ilustre Conselheiro destaca:

Esta interpretação atribuída aos dispositivos é plausível, porém, não é a única aceitável, pois, tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.

Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulada no presente acórdão.

Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.

Desse modo, deve ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Diante do exposto, reformo a decisão recorrida para considerar possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições sociais, independentemente da retificação para inclusão de tais créditos nas respectivas DACON's/SPED-Contribuições dos períodos em que os créditos tenham sua origem, devendo a seguir analisar a natureza de cada uma

(B.iv) Glosa de créditos sobre aquisição de bens e serviços em decorrência de sua natureza:

Preliminarmente, peço vênha para discorrer brevemente sobre a não-cumulatividade da Contribuição Social ao PIS e da COFINS

A modalidade não-cumulativa das contribuições sociais surgiu em decorrência da edição das Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003.

Anteriormente, a não-cumulatividade tributária no Brasil foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu de doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal, especialmente nos casos em

que o contribuinte leis ordinárias est de forma conflituosa com os dispositivos constitucionais sobre tais tributos nos últimos cinquenta.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional limitou-se a delegar à lei ordinária para que essa estabelecesse quais setores de atividade econômica o regime não-cumulativo seria aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

§ 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.

Vejam que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De tal forma, ainda que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio – qual seja a de viabilizar a tributação sobre o valor agregado –, é certo que a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva “Não Cumulatividade Tributária:

Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados “*numerus clausulus*” e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Editora Dialética, 2009. Página 427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que rege os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º, das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, as quais algumas serão objeto de análise mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;~~

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

~~a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos~~

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

~~b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

~~II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;~~

~~II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~

~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

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

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

~~IX – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se refere a “bens e serviços, utilizados como

insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Vejam que a expressão “insumo”, na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio¹, **insumo** pode ser definido como o “*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção*”.

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro², há muito já definira:

(...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...)

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o conceito acima nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente trata-se do ICMS e do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a “produção e circulação de bens e serviços”, tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da tríade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar

¹ Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² In Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não compoñham o produto final:

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta – como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto –, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a “não-cumulatividade física” em detrimento de uma “não-cumulatividade econômica”

De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o artigo 3º acima mencionado, quando se observa que os incisos e parágrafos insistem na ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando menciona “aquisição”) enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e consequente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse caso, entendo que a legislação possibilitou o desconto de créditos das contribuições além dos elementos que compõem os custos diretos e indiretos de produção

através alocação por atividade (i.e. “Sistema de Custeio ABC”), e incluiu componentes que, em uma análise puramente contábil, seriam classificados como despesas variáveis, estritamente atreladas com a geração de receitas.

Porém, como premissa básica para a apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **temos que os custos diretos e indiretos constituem base de cálculo de forma inquestionável**; já as despesas deverão ser analisadas caso a caso, na medida em que cada uma contribua de forma cabal para a venda do produto ou serviço.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e “estimular a eficiência econômica”³:

Art. 66. (...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

Partindo esse entendimento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

³ Exposição de Motivos da Lei Federal nº 10.833/2003.

“Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF no 247, de 2002, art.66, § 5º.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF no 404, de 2004, art.8º, § 4º.(DOU de 08/12/2008)”

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, §4º, que assim dispôs:

Artigo 8º. (...)

§ 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. (...)

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens estejam intimamente ligados à atividade-fim da empresa e que principalmente venham a ser utilizados efetivamente e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo para geração de receitas, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo de produção, seja direto ou indireto.

Passo a analisar item a item que fora glosado pela fiscalização e mantido pela decisão de primeiro grau:

(B.iv.1) Lenha e resíduo de lenha;

Nesse item, verifica-se que lenha e resíduos de lenha são utilizados em caldeiras para produção de energia térmica empregada no processo de industrialização da Recorrente. De certo, são combustíveis de origem vegetal consumidos na produção, sendo esses dispêndios inclusos no custo de produção e, por isso, podendo gerar créditos de PIS/COFINS.

A própria RFB já reconhece o direito ao crédito, conforme Solução de Consulta a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17, de 27 de Janeiro de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

EMENTA: Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 161, de 19 de julho de 2011. REPOSIÇÃO DE AGULHAS DE TEARES. GÁS COMBUSTÍVEL PARA TERMOFIXAÇÃO DOS TECIDOS. COMBUSTÍVEIS PARA CALDEIRA DE VAPOR PARA TINGIMENTO. ÓLEO DIESEL PARA GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO A CRÉDITO. AQUISIÇÃO PRETÉRITA DE BENS PARA O IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. No regime de apuração não cumulativa, podem ser descontados créditos, a título de insumos à fabricação, em relação à aquisição de agulhas para reposição de teares, de gás combustível para uso na rama de termofixação dos tecidos de malha, de cavaco, serragem e lenha, para uso como combustíveis das caldeiras que produzem o vapor para o tingimento do tecido, e de óleo diesel para consumo nos geradores de energia elétrica, utilizados nos horários de pico para manutenção da produção.(...)

Esse tribunal também acompanha essa conclusão, nos termos do Acórdão nº 3101-000.974, unânime, julgado em 26.1.2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006

(...)

LENHA COMO INSUMO. Se a lenha é combustível para a caldeira que gera energia térmica, essa utilizada no processo produtivo da empresa, é desarrazoado pensar que a lenha não é insumo utilizado na fabricação dos bens comercializados pela recorrente. E a lenha não é a mesma coisa que a energia térmica, que no caso vertente é produzida pela própria recorrente, porém poderia ser adquirida de terceiros, tal como acontece com a energia elétrica. E mais, mesmo que insumo não fosse, no caso destes autos a lenha pode ser enquadrada como combustível, que também dá direito a crédito no sistema da não cumulatividade das contribuições.

(...)

Desse modo, merece reforma a decisão incorrida para reconhecer que tais aquisições são passíveis de crédito.

(B.iv.2) Materiais de limpeza e serviços de descontaminação;

Em virtude de sua área de atuação, a Recorrente está sujeita a rígidas normas de higiene e limpeza não só internas mas também perante os órgãos governamentais de fiscalização e regulamentação da atividade setorial. Em decorrência disso, parece-me absolutamente claro que a manutenção do ambiente de produção nas condições de assepsia exigidas não é uma opção, mas sim uma obrigação – mesmo porque, em caso de violação, as autoridades sanitárias podem, como último recurso, interditar a unidade fabril – que todos os gastos incidentes nessa atividade devem ser incluídos no custo de produção, de modo a ensejar, também, a possibilidade de créditos.

(B.iv.3) Locação de imóveis;

A Recorrente comprovou documentalmente que os aluguéis que foram objeto de glosa pela fiscalização eram diretamente relacionados com a atividade-fim da empresa, quais seja, a locação de imóveis onde se localizam dois centros de distribuição da empresa, não restando qualquer dúvida quanto à possibilidade de apropriação de créditos dessa natureza, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das leis de regência do regime não-cumulativo das contribuições.

(B.iv.4) Frete, guarda de cargas e serviços de armazenagem e logística;

Nos termos do artigo 3º, inciso IX, é permitida a apropriação de créditos decorrente da contratação de frete e armazenagem nas operações de venda; da mesma forma, caso tais serviços foram tomadas quando da aquisição de insumos, meu entendimento é de que esses gastos estão contemplados no conceito de custo de aquisição, conforme já discutido no âmbito do Recurso de Ofício, portanto, é possível sua apropriação da mesma maneira.

Contudo, analisando a planilha de glosa da fiscalização referente a essa matéria, verifica-se que todas as despesas não são referentes a frete, armazenagem e logística; de modo que não há como reconhecer-se crédito em relação a esse item do Recurso Voluntário, por ausência de suporte probatório da Recorrente., haja vista não restar claro qual a natureza dos créditos.

(B.iv.5) Serviços de assistência técnica em equipamentos e materiais para manutenção de máquinas;

Estranhamente, a decisão recorrida ignorou as incontáveis manifestações da RFB sobre a possibilidade de créditos sobre os gastos com manutenção preventiva e corretiva de equipamentos industriais. Vejamos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 5.008, de 2 de abril de 2015

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem 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 ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da COFINS. É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 110 de 16 de Maio de 2013

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. PARTES E PEÇAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que tais partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que as referidas partes e peças de reposição não devam ser incluídas no ativo imobilizado, sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Respeitados tais requisitos, a partir daquela data, também os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep, desde que dos dispêndios com tais serviços não resulte aumento de vida útil superior a um ano. (...)

É certo que remansoso é o entendimento que tais gastos são custos indiretos de produção, porquanto a imprescindibilidade para manter em condições operacionais os equipamentos que compõe qualquer parque industrial. Nesse ponto, então, merece igual reforma a decisão para que se reconheça tais créditos, identificados na planilha de glosa como "SERV DE ASSIST TEC DE EQUIP DE FABR". Quantos aos demais itens elencados na planilha de glosa, devem ser mantidos por não haver correlação com a atividade de manutenção e reparo.

(B.iv.6) Locação de "mão-de-obra temporária";

Sobre esse item, a Recorrente esclareceu – desde a impugnação, sem qualquer verificação pela unidade de origem e pela decisão ora recorrida - que nunca houve apropriação de créditos sobre locação de mão de obra; por outro lado, foram tratados sob essa rubrica as seguintes aquisições:

Minas Agromercantil Ltda.	Aquisição de lenha
TM&I Ltda. EPP	Serviços de Frete
SETTER Embalagens Promocionais Ltda. EPP	Aquisição Etiqueta para Material de Embalagem
Transzape Transportes Rodoviários Ltda	Serviços de Frete
NAKA Instrumentação Industrial Ltda.	Aquisição de manômetros, aparelhos de medição de pressão utilizados na indústria alimentícia

Como visto, não há como manter a glosa pelo fundamento original do auto de infração, devendo os itens acima obedecer às conclusões exaradas ao longo desse voto, em especial a aquisição de lenha. Quanto à aquisição de material de embalagem, não há dúvida quanto à possibilidade de crédito.

Tendo em vista que a Contribuinte não esclarecer adequadamente qual a destinação dos serviços de frete e se os manômetros foram contabilizados como ativo imobilizados, entendo que não restaram comprovados os motivos para a manutenção do crédito pela Recorrente, devendo ser mantida a decisão de primeiro grau.

(B.iv.7) Serviços de controle e tratamento de efluentes e do lixo;

Da mesma forma do item que trata de higienização e assepsia industrial, a Recorrente utiliza diversos produtos químicos na fabricação de seus produtos razão porque está sujeita a rigorosa legislação que exige o adequado tratamento dos efluentes emitidos e do lixo produzido no processo de industrialização. Com isso, aproveitou os mesmos fundamentos daqueles serviços para considerar estes gastos com efluentes como custos de produção e, portanto, insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS.

(B.iv.8) Materiais de embalagens de transporte (acessórios de pallets, caixas cantoneiras, divisórias e fitas de arquear);

Entendo que, nesse aspecto, a decisão de primeiro grau também não merece ser mantida.

Por todo o desenho elaborado do conceito de insumo, ainda que tais materiais não integrem o produto final a ser vendido, é imprescindível que as embalagens comerciais sejam unitizadas em caixas de papelão, pallets e congêneres, não só para proteção do produto até o cliente, mas também para viabilizar a carga, descarga e o transporte. Trata-se, portanto, de elementos sine qua non, para a efetiva entrega do produto produzido ao cliente final.

Vale dizer que, sem a entrega do produto, não há como reconhecer a receita de sua venda, que é o próprio fato gerador das contribuições. Por tudo isso, a glosa deve ser revertida.

Ressalta-se que se exclui dessa conclusão os valores glosados de despesas com "displays", que não nos parece relacionados ao transporte de produto acabado, devendo a decisão ser mantida com relação a esses itens em particular.

(B.iv.9) Leite in natura

Essa parcela do Auto de Infração é lastreada na acusação fiscal de que a Requerente teria aproveitado indevidamente créditos integrais de PIS e COFINS na aquisição

de leite in natura, por erro formal dos fornecedores que não teriam indicado nas respectivas notas fiscais de que as operações estariam sujeitas à suspensão das contribuições.

A decisão de primeiro grau reformou os lançamentos após diligência que constatou que os fornecedores fariam jus à suspensão, e, por isso, reconheceu o direito a crédito.

Contudo, com relação aos demais documentos de fornecedores tidos como sujeitos à suspensão pelo contribuinte, nada foi acostado aos autos, de modo que tendo já expirado a oportunidade para sua apresentação, entendo que restou não comprovado o direito ao crédito, por carência probatória por parte da Recorrente, sendo mantida a decisão de primeiro grau a respeito desse item..

(B.iv.10) Outros tipos de leite e derivados

Entendo que, nesse aspecto da decisão de primeiro grau, o assunto foi exaustivamente analisado e, a despeito dos novos pareceres trazidos pela Recorrente após a apresentação do Recurso, a decisão deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, já mencionados no relatório acima.

(B.iv.11) Aquisição de insumos com “erros formais” nos documentos fiscais comprobatórios;

De forma análoga que o item de que trata sobre o direito ao crédito decorrente de aquisições lastreadas em documentos tidos como inidôneos (“noteiras”), vê-se que, diante do artigo 82, da Lei Federal 9.430/1996, a comprovação do efetivo pagamento e da entrada das mercadorias, substituiria qualquer mácula documental diante do adquirente de boa-fé.

Na presente situação, houve um único caso em que houve glosa pelo Fisco que nem poderiam ser enquadrados nessa hipótese, como na situação em que a fiscalização entendeu como inidônea nota fiscal de importação, porque o emissor do documento era o próprio adquirente. Ora, é dessa forma que se deve emitir nota fiscal de entrada em operação de importação. Nesse caso específico, a glosa deve ser revertida.

Por outro lado, há casos de documentos que, de fato, devem ser tidos como inidôneos, ao se observar os termos do Convenio S/N de 1970. Ali, é disposto que os documentos fiscais que contenham informações que não guardem veracidade com a transação são considerados inidôneos, sendo, contudo, possível a correção de suas informações não essenciais para sua caracterização:

Art. 7º Os documentos fiscais referidos nos incisos I a V do artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias.

§ 1º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

1. omitir indicações;

2. não seja o legalmente exigido para a respectiva operação;

3. não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Convênio;

4. contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza.

§ 1º-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:

I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

III - a data de emissão ou de saída.

§ 2º Relativamente aos documentos referidos é permitido:

1. o acréscimo de indicações necessárias ao controle de outros tributos federais e municipais, desde que atendidas as normas da legislação de cada tributo;

2. o acréscimo de indicações de interesse do emitente, que não lhes prejudiquem a clareza;

3. a supressão dos campos referentes ao controle do Imposto sobre Produtos Industrializados, no caso de utilização de documentos em operações não sujeitas a esse tributo, exceto o campo “VALOR TOTAL DO IPI”, do quadro “CÁLCULO DO IMPOSTO”, hipótese em que nada será anotado neste campo.

4. a alteração na disposição e no tamanho dos diversos campos, desde que não lhes prejudiquem a clareza e o objetivo.

No caso concreto, algumas das notas fiscais que serviram de base para o crédito das contribuições não continham informações exigidas pelo aludido Convênio, principalmente a identificação do remetente, o que já é suficiente para considerar a nota como inidônea, devendo ser mantida a glosa nesses casos.

Por fim, foram efetuadas glosas pela inexistência de informação de algumas NCM's de produtos adquiridos; de maneira diversa, também com base no Convenio SN de 1970, não é caso de documento inidôneo, razão pela a glosa não pode ser mantida.

Quanto aos demais itens glosados que não foram objeto de Recurso pela contribuinte, restam preclusos devendo glosa ser mantida.

Das conclusões

Por todo o exposto, conheço do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, negando provimento quanto ao primeiro e, quanto ao segundo, dou-lhe parcial provimento para:

- (a) afastar o lançamento no que se refere a aproveitamento de créditos sobre aquisição de café de atacadistas de fachada (“noteiras”), afastando ainda a multa de ofício correspondente, e reconhecendo que a decadência, em relação a tais operações, é ditada pelo artigo 150, par. 4 do Código Tributário Nacional;
- (b) reconhecer a decadência em relação a março de 2007, pela existência de pagamento, e pela aplicação do mesmo artigo 150, par. 4;
- (c) reconhecer a possibilidade de desconto de créditos objeto de apropriação extemporânea, independente da retificação nos respectivas DACON;
- (d) reconhecer a apropriação de créditos, como insumo, em relação a lenha e resíduo de lenha, materiais de limpeza e serviços de descontaminação;
- (e) reconhecer a apropriação de créditos em relação a locação de imóveis;
- (f) reconhecer a apropriação de créditos em relação a manutenção de equipamentos, detalhada na planilha de glosas como "serv de assist tec em equip de fabr";
- (g) reconhecer a apropriação de créditos indevidamente descritos como "locação de mão-de-obra", mas que se tratavam de insumos, à exceção dos descritos como "serviços de frete" e "aquisição de manômetros, aparelhos de medição de pressão utilizados na indústria alimentícia";
- (h) reconhecer a apropriação de créditos em relação a tratamento dos efluentes emitidos e do lixo produzido no processo de industrialização;
- (i) reconhecer a apropriação de créditos em relação a materiais de embalagens de transporte (planilha do Capítulo 48), à exceção de *displays*; e
- (j) reconhecer a apropriação de créditos referidos nos itens anteriores, ainda que com ausência de detalhamento específico de NCM na respectiva nota fiscal, ou com emissão pelo adquirente da importação.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator

Processo nº 16643.720013/2012-15
Acórdão n.º **3401-004.477**

S3-C4T1
Fl. 63.375
