



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720307/2015-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2021
Recorrente BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

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

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) gás liquefeito de petróleo; ii) óleo diesel; iii) gás para refrigeração; iv) equipamentos de proteção individual e de

segurança; v) tarifas de cartão de crédito e débito; e vi) serviços de logística efetuados por mão de obra temporária.

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. SUPERMERCADO. COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, é permitida a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos (art. 3º, *caput*, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) para estes setores específicos, nos termos da Solução de Consulta nº 183 - Cosit, de 17/03/2017, e da Solução de Consulta nº 34 - Cosit, de 18/03/2021.

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS IMPORTADAS. POSSIBILIDADE.

Há direito a crédito de armazenagem de mercadoria pago a pessoa jurídica domiciliada no país, com fundamento no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de

comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) gás liquefeito de petróleo; ii) óleo diesel; iii) gás para refrigeração; iv) equipamentos de proteção individual e de segurança; v) tarifas de cartão de crédito e débito; e vi) serviços de logística efetuados por mão de obra temporária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. SUPERMERCADO. COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, é permitida a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos (art. 3º, *caput*, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) para estes setores específicos, nos termos da Solução de Consulta nº 183 - Cosit, de 17/03/2017, e da Solução de Consulta nº 34 - Cosit, de 18/03/2021.

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS IMPORTADAS. POSSIBILIDADE.

Há direito a crédito de armazenagem de mercadoria pago a pessoa jurídica domiciliada no país, com fundamento no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, com fulcro no art. 3º, II, 'a' da Portaria n.º 260/2020, para rejeitar a preliminar de nulidade do item 'g' da autuação por vício de motivação. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos,

Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que acolhiam a preliminar suscitada, nos termos da declaração de voto apresentada pela conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares não votou nesse item, por se tratar de questão já votada pela conselheira Maria Aparecida Martins de Paula na reunião anterior. (ii) por maioria de votos, para (ii.1) cancelar as glosas referentes aos queijos e iogurtes elaborados com leite de búfala, cabra ou soja e “Iogurtes classificados como sobremesa – Chandellete”. Vencido o conselheiro Pedro Sousa Bispo (Relator). O conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado) dava provimento em menor extensão para estornar as glosas apenas quanto aos produtos derivados de leite de soja; (ii.2) manter as glosas referentes aos fretes para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Renata da Silveira Bilhim que davam provimento neste item com fulcro no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, na forma da declaração de voto apresentada pela conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. A conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz acompanhou o relator pelas conclusões neste item; (ii.3) autorizar os créditos sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado dos setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo (relator), Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Marcos Antônio Borges (suplente convocado) que mantinham a glosa neste item; (ii.4) manter as glosas referentes aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos. Vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares que dava provimento neste item especificamente quanto aos equipamentos e máquinas dos setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões face a ausência de provas; (iii) por unanimidade de votos para: (iii.1) reverter as glosas sobre a aquisição dos seguintes produtos: (iii.1.1) queijo cheddar; (iii.1.2) açúcares (glace, cristal, demerara, refinado, sachet) da classificação 17.01.99.00 adquiridos anteriormente a 09/07/2013; (iii.1.3) cappuccino; (iii.1.4) arruda, gengibre e milho verde em conserva (NCM 2005.80.60); e (iii.1.5) pizza e pastel enquadrados na posição 1905; (iii.2) cancelar a glosa de créditos calculados sobre Despesas com armazenagem de mercadorias importadas. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões quanto aos serviços aduaneiros; (iii.3) reverter a glosa de “créditos extemporâneos do PIS e da COFINS sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros do mês de dezembro de 2013”, conforme conclusão do relatório da diligência fiscal; (iii.4) reverter as glosas de créditos sobre excesso de base de cálculo de bens para revenda, na forma apurada na diligência, conforme efls.71.551 a 71.568; e (iii.5) reconhecer a duplicidade da exclusão, na apuração das contribuições, dos valores totais de produtos sujeitos à alíquotas zero e monofásicos apurados, na forma explicitada no voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do

Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (Suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa, de períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2011 a dezembro de 2013, lavrados em 04/12/2015, na Delegacia da Receita Federal em Jundiaí-SP, no montante de **R\$ 56.333.413,25**, conforme a descrição abaixo:

- **Contribuição para o PIS/PASEP**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 10.018.220,89**, sendo R\$ 4.910.229,55 de principal (Contribuição), R\$ 1.425.319,15 de juros de mora, calculado até dezembro de 2015, e R\$ 3.682.672,19 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal;

- **Cofins**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 46.315.192,36**, sendo R\$ 22.698.513,27 de principal (Contribuição), R\$ 6.592.794,11 de juros de mora, calculados até dezembro de 2015, e R\$ 46.315.192,36 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 1.221 a 1.407, o procedimento fiscal foi realizado com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – MPF/TDPF nº 0819000/02255/2014 e com a utilização das informações constante do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, bem como com outros documentos contábeis e fiscais da contribuinte.

A constituição dos créditos tributários, conforme consta do § 8º do mencionado TVF, deu-se em virtude da constatação dos seguintes procedimentos contrários a legislação:

a) Desconto de créditos sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero das contribuições (queijos e papel higiênico);

b) Desconto de créditos sobre aquisição de produto monofásico (álcool de uso doméstico);

c) Desconto de créditos sobre aquisição para consumo próprio de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança;

d) Desconto de créditos sobre dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, ICMS-Substituição Tributária, fretes entre centro de distribuição (CD) e outros estabelecimentos do fiscalizado ou para transporte de imobilizado, armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras;

e) Desconto de créditos sobre “Serviços Utilizados como Insumos”, informados nas linhas 03 das fichas 06A e 16A do Dacon de março/2011, tais como manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por mão de obra temporária;

f) Desconto de créditos sobre “Aluguel de Máquinas e Equipamentos”, informados nas linhas 06 das fichas 06A e 16A dos Dacon;

g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições - Dacon (fichas 06A e 16A, linhas 01. Bens para Revenda) bases de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.

h) A Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, referente aos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2013, foi transmitida via Sped, mas com os campos de valores preenchidos com zero.

Note-se, em relação ao item “h”, que houve o lançamento de multas regulamentares, cujo auto de infração a elas relativos está sendo tratado no processo administrativo nº 19311.720308/2015-84.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 23/12/2015, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, e apresentou, em 22/01/2016, impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Impugnação Primeiramente, após um breve relato dos fatos, a interessada pugna pela nulidade do lançamento e pelo não acolhimento das acusações realizadas pela autoridade *a quo*. Em relação a preliminar afirma que o lançamento é nulo, “tendo em vista a glosa de crédito de PIS e COFINS, sobretudo no que concerne à acusação imputada no item “g” acima mencionado (a qual representa pelo menos 80 % do total de créditos glosados), foi realizada com base em critérios adotados por parte da D. Fiscalização para quantificação dos registros de compras que não puderam ser recompostos pela impugnante – o que, como consequência, tornou impossível a contestação e o pleno exercício de direito de defesa por meio desta peça impugnatória -, haja vista os demonstrativos que poderiam permitir o conhecimento dos critérios adotados para fundamento do lançamento tributário NÃO foram acostados aos autos (por exemplo: quais Notas Fiscais? Valores? Período? Base de Informação: SPED-contábil ou ECF-ICMS?).”

A seguir, a interessada detalha as suas razões de inconformismo com os lançamentos tributários. (Para facilitar o resumo, as argumentações apresentadas pela contribuinte foram dispostas abaixo em tópicos idênticos aos apresentados na impugnação).

II. PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL – CERCEAMENTO DE DEFESA

A contribuinte sustenta a nulidade do lançamento tributário argumentando, em resumo, que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não evidenciam os critérios adotados pela fiscalização para a quantificação das exigências tributárias. Alega que a fiscalização descumpriu o art. 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que deixou de demonstrar de forma analítica e adequada os créditos tributários lançados. Diz que as únicas glosas para as quais foram realizadas demonstrações detalhadas foram as relativas aos itens “a” e “b” do § 8º do TVF, que tratam dos produtos sujeitos à alíquota zero e monofásicos, mas que mesmo assim ela foi parcial, tendo em vista que foram demonstradas tão-somente as informações concernentes às bases de cálculo de compras e os respectivos créditos glosados. Reclama do item “g” do parágrafo 8º do TVF, o qual representa mais de 80 % do total de créditos glosados, dizendo que não foi elaborado qualquer demonstrativo de evidenciação dos critérios de quantificação das exações tributárias e, em relação a essa

glosa, diz “Não custa repetir: não há nada nos autos, absolutamente nada, que indique quais Notas Fiscais de aquisições de bens para revenda foram computadas nos trabalhos fiscais para se apurar as ‘compras para revenda com direito a crédito confirmadas na escrituração do contribuinte’? Ou quais Notas Fiscais não foram consideradas? De quais fornecedores? De qual(is) períodos(s)? Valores? E de qual(is) fonte(s): SPED-Contábil ou EFD-ICMS?”. Sustenta que as glosas foram efetivadas de forma absolutamente abstrata e genérica, afrontando o seu direito de defesa constitucionalmente garantido. Reproduz posicionamentos doutrinários e acórdãos administrativos e judiciais para a sustentar a nulidade do lançamento.

III. – MÉRITO

No mérito, primeiramente, a interessada diz que os seus argumentos serão apresentados “em tese”, uma vez que (conforme afirma) não é possível contestar os critérios de apuração das bases de cálculo, simplesmente por que eles não existem, e que, para facilitar a compreensão e entendimento da impugnação, as referências aos itens “A” a “H” devem ser interpretadas como os itens do parágrafo 8º do TVF.

III.1 – ITENS ‘A’ – CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES (QUEIJOS E PAPEL HIGIÊNICO) E “B” – DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO (ÁLCOOL DE USO DOMÉSTICO)

Nesse tópico a alegação inicial é a de que existem notas fiscais, constantes do demonstrativo “Detalhamento das Glosas de Créditos de PIS/Cofins sobre compras para Revenda”, relativas à aquisição de queijos, que não estão (ou estavam, à época das compras) desoneradas das contribuições.

Argumenta que a alíquota zero para o “queijo do reino” somente passou a vigorar a partir de junho de 2012, consoante art. 2º da Lei nº 12.655, de 2012, e Solução de Consulta nº 65, de 05 de junho de 2012, da Disit 06. Diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as compras de referido produto antes da alteração legislativa mencionada, conforme se verifica no exemplo colacionado no corpo da impugnação e, também, pela relação das notas fiscais de compra do “queijo do reino”, constante do “Doc 03”.

Sustenta, também, que a alíquota zero, prevista pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica aos queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”, bem como aos produzidos a partir do leite de búfala.

Quanto aos primeiros, diz que a simples leitura do inciso da lei esclarece a questão, pois os tipos de queijos acima mencionados não estão expressamente citados no rol de queijos que estavam sujeitos à alíquota zero. Diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as compras dos queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”, conforme se verifica no exemplo colacionado no corpo da impugnação e, também, pela relação das notas fiscais de compras, constante do “Doc 04”.

Já quanto aos queijos produzidos a partir do leite de búfala, alega que, no seu entendimento, baseado em outras legislações infraconstitucionais, eles não estão sujeitos à aplicação da alíquota zero. Diz que na legislação técnica do Mapa (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) entende-se por “leite”, sem qualquer outra especificação, o produto oriundo de vacas e que o leite derivado de outros animais deve obrigatoriamente ser acompanhado de indicação expressa da espécie de animal que lhe deu origem. Sustenta, assim, que as aquisições de queijos derivados do leite de cabra e de búfala concedem o direito ao crédito das contribuições

e que a revenda desses produtos, de mesma forma, deve ser tributada. Nesse sentido, diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as compras de referidos produtos, consoante relação das notas fiscais de compra constante do “Doc 04”.

Por fim, alega que não cabe a fiscalização “apenas glosar os créditos da Impugnante, sem ao menos investigar o tratamento que foi aplicado pela mesma no momento da sua revenda aos consumidores, especialmente se tal informação lhe foi disponibilizada.”. Nesse sentido, reclama em relação à glosa de créditos sobre a aquisição de álcool e papel higiênico, dizendo que os seus sistemas estão parametrizados para tributar à alíquota de 9,25 % os produtos para os quais foram gerados créditos (conforme se verifica nos relatórios analíticos de vendas - Doc. 5 - e nas cópias de telas do seu sistema de gestão contábil-fiscal - Doc. 6). Argumenta, caso sejam mantidas as glosas de créditos (dos itens A e B), que deve ser determinada a exclusão das receitas de vendas desses produtos da base de cálculo das contribuições.

III.2 – DA SUJEIÇÃO DA IMPUGNANTE AO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS E O SEU DIREITO AO REGISTRO DE CRÉDITO SOBRE INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

A interessada sustenta que o setor de comércio, assim como os setores industrial (de fabricação de produtos) e de prestação de serviços, também pode se aproveitar dos créditos sobre a aquisição de insumos. Argumenta que a expressão disposta nos incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 (“bens e serviços utilizados, utilizados como insumo na prestação e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”) engloba os três setores da economia e que o termo produção neles contido tem um significado amplo, “podendo até mesmo ser classificado como gênero que contém as espécies industrialização, comercialização, prestação de serviços e a produção agropecuária”. Diz que, como do ponto de vista econômico o referido termo (produção) abrange todos os setores da economia, na esfera jurídico-tributária ele deve, da mesma forma, albergar tudo que for produzido pelos setores sujeitos à sistemática não cumulativa. Argumenta que a Receita Federal não tem competência para limitar (por meio de Instruções Normativas) o direito ao desconto do crédito sobre a aquisição de insumos somente às empresas industriais e prestadoras de serviço e que o CARF compartilha do seu entendimento (consoante parte de Acórdão reproduzido na impugnação). Por fim, pugna para que seja dada eficácia ao § 12º, art. 195, da Consolidação Federal de 1988, aos incisos II acima mencionados e ao princípio da isonomia, de forma a aplicar a sistemática da não cumulatividade de forma plena, em igualdade de direitos com os demais contribuintes sujeitos ao mesmo regime.

III.2.1 – DO PROCESSO DE PRODUTIVO PRATICADO PELA IMPUGNANTE, DE FORMA SECUNDÁRIA, NA CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE COMERCIAL

Em complemento ao tópico anterior, a interessada ressalta que, embora seja qualificada como empresa comercial, desenvolve, de forma secundária, a transformação de alimentos. Sustenta, também, que realiza processos de industrialização, em conformidade com o art. 46 do CTN, nos setores de: açougue e peixaria; rotisseria; padaria e cozinha; e armazenagem.

III.2.2 – OS INSUMOS ENSEJADORES DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA ATIVIDADE COMERCIAL

Neste tópico reafirma o entendimento acima exposto, de que inexistente motivo para a discriminação perpetrada pela fiscalização, e traz, também, uma pequena introdução, com base em posições doutrinárias, sobre o conceito de insumo. Diz que o

“termo é usualmente empregado para designar tudo aquilo que é consumido em um dado processo. Abarca, pois os diversos fatores de produção, tais como matérias-primas, produtos intermediários, energia elétrica, arrendamentos, etc.” e que “a fixação do conceito de insumo deve levar em consideração as realidades peculiares de cada ramo de atividade, seja ele comercial, industrial ou de serviços.”

Note-se que nos sub-tópicos a seguir a interessada parte do pressuposto constante do tópico “III.2” acima, ou seja, ela se baseia no entendimento de que o termo “produção” deve ser entendido de forma ampla, abrangendo todos os setores da economia, e que ela, como empresa comercial, tem o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos (incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003). Nesse sentido, observa-se que os Acórdãos reproduzidos na impugnação, concernentes ao direito de crédito sobre insumo, são todos de produção em sentido estrito (produção industrial) e/ou de prestação de serviços, e não de atividades comerciais.

III.2.2.1 – ITEM ‘C’ – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO, ÓLEO DIESEL, GÁS PARA REFRIGERAÇÃO E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E DE SEGURANÇA III.2.2.1.1 - GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO:

Defende que o GLP, que é utilizado nas empilhadeiras e demais máquinas e equipamentos que movimentam as mercadorias no estoque, é essencial na atividade (comercial) desenvolvida pela empresa, uma vez que otimiza o custo e o tempo gasto, facilitando a organização e garantindo maior eficiência.

III.2.2.1.2 - ÓLEO DIESEL:

Argumenta que os geradores movidos à óleo diesel são imprescindíveis para empresa, pois, nas interrupções no fornecimento de energia elétrica, eles são a única forma de manter suas atividades e vendas.

III.2.2.1.3 - GÁS PARA REFRIGERAÇÃO:

Diz que o pleno funcionamento dos refrigeradores é essencial para manter resfriados ou congelados os produtos comercializados e que, portanto, o gás para refrigeração é essencial para manutenção de suas atividades. Acrescenta que “O direito ao crédito acerca das despesas com Gás para Refrigeração torna-se ainda mais claro ao considerarmos que essa despesa ocorre em processo de industrialização realizado pela Impugnante em determinados setores de seu estabelecimento comercial – supermercado (ex: açougue, peixaria, setor de armazenagem, etc.).”

III.2.2.1.4 - EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E DE SEGURANÇA (‘EPI’S’)

Argumenta que o fornecimento dos EPIs é uma obrigação legal e não se constitui em uma mera liberalidade do empregador, pois este é responsável pela segurança e integridade física do trabalhador no desenvolvimento das atividades laborativas. Sustenta que os EPIs são indispensáveis a toda atividade empresarial em que existe o exercício laboral. Argumenta, também, consoante Recurso Voluntário nº 369.519 (CARF), que “o termo ‘insumo’ não se limita ao conceito previsto pela legislação do IPI, devendo alcançar todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ.” (Grifos nos originais)

III.2.2.2 – ITEM ‘D’ – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE DISPÊNDIOS COM TARIFAS DE CARTÃO DE CRÉDITO, DEPRECIAÇÃO DE ATIVOS, FRETES ENTRE CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E OUTROS ESTABELECIMENTOS DO FISCALIZADO OU PARA TRANSPORTE DE IMOBILIZADO

III.2.2.2.1 - DISPÊNDIOS COM TARIFAS DE CARTÃO DE CRÉDITO:

Argumenta que, nos dias atuais, a aceitação dos cartões de crédito e de débito nos recebimento das vendas efetuadas pelos estabelecimentos varejistas/atacadistas é requisito essencial para o bom desempenho das atividades comerciais, mormente quando se sabe que mais da metade do faturamento do comércio é obtido por meio destas formas eletrônicas de pagamento. Sustenta, assim, que as taxas pagas às empresas de cartões devem ser consideradas como insumo e, por consequência, devem gerar crédito.

III.2.2.2.2 – FRETES ENTRE CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E OUTROS ESTABELECIMENTOS DO FISCALIZADO OU PARA TRANSPORTE DE IMOBILIZADO

Contesta o entendimento da fiscalização e diz que ele contraria o espírito da norma, uma vez que restringe indevidamente as hipóteses de creditamento e interfere, inclusive, na forma de organização dos negócios dos contribuintes. Diz que os centros de distribuição são fundamentais em sua atividade, pois trazem eficiência econômica, uma vez que concentram o estoque de milhares de mercadorias distintas em poucos estabelecimentos.

Diz que a interpretação isolada e restritiva do inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, é equivocada e não leva em conta a vontade do legislador.

Argumenta que a expressão “na operação de venda”, contida em referido inciso (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda) revela a intenção do legislador de permitir a apropriação de créditos sobre todas as etapas da operação de venda. Com essa interpretação sustenta que mencionado inciso abrange: na armazenagem os custos com os centros de distribuição; e no frete os custos relativos às aquisições de mercadoria e às transferências de produtos destinados à venda para outros estabelecimentos da empresa.

Acrescenta, com base em Acórdão do CARF, que o direito ao crédito sobre os custos com frete no transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa também é garantido pelo incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, posto que se caracterizam como insumo das atividades desenvolvidas pela empresa.

Por último, sustenta que as despesas com frete para a transferência de bens do ativo imobilizado, em razão de sua essencialidade para a consecução de suas atividades, também devem ser consideradas como insumo, sobretudo em relação aos setores que praticam atividade industrial (padaria, rotisseria, confeitaria, açougue, peixaria, frios, cafeteria, lanchonete e restaurante).

III.2.2.2.3 – DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:

Diz que possui o direito ao crédito sobre os valores de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, sejam elas/eles da área comercial ou dos setores de “produção” de itens destinados à venda (tais como padaria, rotisseria, confeitaria e etc). Argumenta que o que fundamenta o direito ao crédito é o fato de eles serem essenciais e imprescindíveis à consecução de suas atividades, comerciais e de produção.

III.2.2.3 – ITEM ‘E’ – CRÉDITOS SOBRE ‘SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS’, INFORMADOS NAS LINHAS 03 DAS FICHAS 06A E 16A DO DAON DE MARÇO/2011, TAIS COMO MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE LOGÍSTICA EXECUTADOS POR MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA;

III.2.2.3.1 – SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Sustenta que os serviços de manutenção, em máquinas e equipamentos, são necessários (essenciais) para que os bens sejam regularmente utilizados e que por isso “desde que contratados junto a pessoas jurídicas, devem ser considerados ‘insumos’ e, portanto, passíveis de crédito de PIS e Cofins, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”.

Diz que o direito ao crédito alberga, também, as peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica, desde que essas não integrem o ativo imobilizado da empresa.

No tocante às empilhadeiras, argumenta, primeiramente, que a RFB já proferiu o entendimento de que elas devem ser consideradas máquinas e aparelhos, fato que viabiliza o direito aos créditos (das contribuições) relativos às respectivas despesas de manutenção. Sustenta, também, relativamente às despesas de manutenção de empilhadeiras utilizadas nos Centros de Distribuição, que o direito ao crédito está garantido no inciso IX, art. 3º, da Lei 10.833/03, que prevê a possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com armazenagem.

III.2.2.3.2 – SERVIÇOS DE LOGÍSTICA EXECUTADOS POR MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA

Sustenta que os serviços de terceirização de mão-de-obra, contratados para suprir as necessidades transitórias de substituição de pessoal ou acréscimo de serviços, são essenciais para a realização de suas vendas e por esse motivo as despesas a eles relativas concedem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

Argumenta, também, que o direito ao referido crédito ganhou força com as recentes decisões do STJ no sentido de que “as contribuições devem incidir sobre o valor integral cobrado pelas empresas de locação mão-de-obra (e não apenas sobre a taxa de administração)”. Entende que se “houve tributação pela contratada, a Impugnante (empresa contratante) tem o direito de crédito nos exatos valores do preço do serviço.”

Pede, com base no seu entendimento do conceito de “produção” e na Solução de Consulta nº 377/03, que seja reconhecido o direito ao crédito sobre todas as despesas incorridas com a contratação de mão-de-obra temporária. Subsidiariamente, caso não seja aceito o seu entendimento, pede que, ao menos, seja reconhecido o direito ao crédito em relação aos setores que exercem (de forma secundária) processos de industrialização (padarias, rotisseries, peixaria e setor de frios).

III.3 – CONCEITO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Defende, com base em posições doutrinárias, que o custo de aquisição de bens e mercadorias para revenda, para fins de apropriação dos créditos não cumulativos previstos no inciso I, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, deve ser entendido como “todo e qualquer dispêndio incorrido com decorrência direta e indissociável do processo de aquisição de mercadorias.”

Diz que a própria Receita Federal já expressou, na Solução de Consulta nº 116, de 2007, da Disit 01, que o apuração do crédito deve levar em consideração o valor de aquisição das mercadorias destinadas a revenda e que esse entendimento está em consonância com o disposto no art. 289 do Decreto nº 3.000/99, pelo qual é estabelecido que o custo de aquisição, “além do valor geralmente destacado em documento fiscal, compreende, ainda, o valor do transporte e seguro pagos até o estabelecimento do contribuinte, bem como os tributos devidos na aquisição ou

importação e os gastos com desembaraço aduaneiro, desde que não recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Acrescenta que o seu entendimento é suportado pelos princípios contábeis geralmente aceitos e praticados no Brasil e que ele também se aplica aos bens do ativo imobilizado, conforme se verifica no CPC 27 – Ativo Imobilizado.

III.3.1 – ITEM ‘D’ – CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE ICMS-ST

Defende que a sistemática de substituição tributária aplicada ao ICMS (ICMS-ST) faz com que o tributo assuma um caráter de imposto não recuperável e, conseqüentemente, integre o custo de aquisição da mercadoria e enseje o direito ao crédito de PIS/Cofins.

Sustenta, também, que se deve aplicar, por analogia, ao ICMS-ST o disposto na Solução de Consulta nº 5, de 2011 – Disit 07, pela qual se considera o IPI relativo à aquisição de bens para revenda como não recuperável que se constitui como um custo do revendedor que deve ser computado no cálculo das contribuições não cumulativas.

Acrescenta que a Solução de Consulta nº 60/12 da SRRF04/Disit, relativa à composição do lucro real para fins de apuração do IRPJ/CSLL, externa, de forma cristalina, o posicionamento de que o valor relativo ao ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias, em face de ser para o adquirente (substituído) um imposto não recuperável.

III.3.2 – ITEM ‘D’ – GLOSA DOS CRÉDITOS DE ARMAZENAGEM DE PRODUTOS E DESPESAS ADUANEIRAS

Sustenta que os dispêndios relativos às despesas aduaneiras são todos incorridos em território nacional, em razão do desembaraço e da armazenagem das mercadorias importadas.

Nesse sentido contesta a fundamentação utilizada pela fiscalização para a efetivação das glosas (Solução de Consulta nº 313/11 da Disit-08) e diz que já existem diversas manifestações da Receita Federal admitindo o direito ao crédito sobre os dispêndios incorridos na contratação de frete na aquisição dentro do território nacional. Cita a Solução de Consulta nº 74/2009 da 6ª Região Fiscal.

Acrescenta que já demonstrou, em tópicos anteriores, que os gastos com desembaraço aduaneiro e com quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à aquisição das mercadorias integram o custo de aquisição. Nessa direção cita o item 11 do CPC nº 16 e diz que ele é de observância obrigatória.

Por último, argumenta que o CARF já se manifestou de forma favorável ao creditamento sobre despesas aduaneiras e de armazenagem de produtos importados, consoante extratos de decisões reproduzidas na peça de impugnação.

III.4 – ITEM ‘F’ – GLOSA DOS CRÉDITOS REFERENTES AO ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Argumenta que as pessoas jurídicas sujeitas à não cumulatividade das contribuições podem apropriar-se de créditos sobre os dispêndios com alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, consoante o disposto nos artigos 3ºs, incisos IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Diz que a única restrição é a constante do § 3º, art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004, mas que atendeu a todos os requisitos legais, sendo, portanto, indevidas as glosas desses créditos.

III.5 – ITEM ‘G’ – DA IMPRÓPRIA APURAÇÃO NAS BASES DE CÁLCULO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – TRABALHO FISCAL BASEADO EM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS INCORRETAS

Nesse tópico a interessada manifesta-se especificamente contra o item “g” do parágrafo 8º do TVF, alegando que o trabalho realizado pela fiscalização demonstra-se equivocado e que não resta outra alternativa que não seja a decretação de sua improcedência.

Nesse sentido, enfatiza, novamente, a falta de apresentação, nos autos, dos demonstrativos de apuração das exigências tributárias, o fato de não ter conseguido recompor os critérios adotados pela fiscalização e as dúvidas a respeito da fonte de informações utilizada para o trabalho fiscal: se escrituração contábil (SPED-Contábil) ou se escrituração fiscal (EFD-ICMS).

Argumenta, também, que a apuração das diferenças nas bases de compras de mercadorias para revenda não levou em consideração as retificações de Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Social) entregues pela interessada, em atendimento a intimação da fiscalização. Sustenta que o efeito da desconsideração dos Dacon retificadores é nefasto, posto que acarretou a apuração de diferenças absurdas, que totalizaram mais de R\$ 755 milhões.

Relata que foi intimada, consoante Termo de Intimação Fiscal nº 0011, de 05/10/2015, a transmitir Dacon retificadores dos períodos de apuração de abril a dezembro de 2012, contendo valores compatíveis com aqueles escriturados na contabilidade e na Escrituração Fiscal Digital – EFD – contribuições, principalmente na parte relativa aos valores informados nas linhas 01 - Bens para Revenda das fichas 06A e 16A, na linha 14 - Crédito Remanescente da ficha 14 e na linha 24 – Crédito Remanescente da ficha 24. Relata, também, que realizou a entrega dos documentos retificadores dentro dos prazos estipulados pela fiscalização (Doc. 07).

Adicionalmente, para o fim de evidenciar a legitimidade dos créditos (de PIS e Cofins) apropriados mensalmente no período de abril a novembro de 2012 e abril a dezembro de 2013, juntou ao processo cópia dos Razões das contas # 2103010002 “PIS a Recolher” e # 210301003 “Cofins a Recolher”, os quais contêm a movimentação do ano de 2012 (Doc. 08), e das contas # 213102 “PIS a Recolher” e # 213103 “Cofins a Recolher”, relativos à movimentação de 2013 (Doc. 09).

III.6 – PRESUNÇÃO INDEVIDA DE QUE OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS DE DEZEMBRO DE 2013, NOS VALORES DE R\$ 174.633,49 E R\$ 804.372,43, CORRESPONDIAM A DEPRECIAÇÃO DE ATIVOS

Quanto a esse tópico argumenta que os valores de PIS, R\$ 174.633,49, e Cofins, R\$ 804.372,43, do mês de dezembro de 2013, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”, e indicados como sendo relativos a créditos extemporâneos sobre depreciação, foram, na verdade, calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, para os quais existe disposição legal expressa para a tomada de crédito, consoante artigo 3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Nessa direção, alega que a conclusão da fiscalização foi pautada em mera presunção, sem qualquer fundamento legal de que se tratavam de créditos tomados sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado. Para comprovação de sua argumentação juntou ao processo o “Doc. 10” (relatório analítico de amortização de benfeitorias).

Ainda, de forma aditiva, defende a possibilidade de se realizar a tomada de créditos de forma extemporânea. Diz que, além de a fiscalização não ter argüido nada a respeito da matéria, é fato, consoante posicionamento reiterado do CARF, que a

apropriação de créditos extemporâneos, sem a devida retificação das respectivas declarações acessórias, não é procedimento vedado.

III.7 – ERROS NA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CRÉDITO CONSOLIDADAS NO DEMONSTRATIVO ‘CONSOLIDAÇÃO DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS

Nesse tópico, a contribuinte lista algumas inconsistências, abaixo relacionadas, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”.

A primeira diz respeito à “glosa de créditos sobre armazenagem – importação” do mês de janeiro de 2011, para o qual houve glosa de créditos de Cofins, no valor de R\$ 149.257,26, não havendo, entretanto, glosa nos créditos de PIS.

A segunda relaciona-se à “glosa de créditos sobre armazenagem – importação” do mês de abril de 2011, para o qual houve glosa de créditos de PIS, no valor de R\$ 25.057,52, sem qualquer glosa nos créditos da Cofins.

E a terceira está ligada ao mês de abril de 2012, para o qual houve “glosa créditos do PIS sobre serviços contratados” e “glosa de créditos do PIS sobre tarifas de cartões de crédito” em valores idênticos (R\$ 32.962,91).

III.8 – DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse derradeiro tópico a interessada insurge-se contra a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Defende que referida cobrança deve ser afastada posto que afronta: (i) o art. 161 do CTN; o princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal (art. 5º, inciso II), e no CTN (art. 97); e o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 1999.

Acrescenta, também, que já existe decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (cuja ementa transcreve na peça impugnatória) no sentido da ilegalidade da mencionada incidência.

IV – PEDIDO Em vista do exposto, a contribuinte pede o acolhimento da impugnação apresentada, para o fim de cancelar as exigências fiscais contestadas, bem como as respectivos acréscimos legais.

Análise Inicial do Contencioso Administrativo após o estabelecimento do contencioso administrativo, esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ-Curitiba) procedeu uma análise prévia da legislação e dos documentos juntados ao processo e devolveu os autos à unidade de origem para esclarecer, e/ou corrigir, 5 (cinco) pontos relativos à argumentação/documentação apresentada pela interessada, conforme se verifica na parte do despacho de diligência (apensado às fls. 67.154 a 67.158) que segue reproduzida abaixo.

Analisando-se a legislação de regência da matéria, bem como os documentos juntados ao processo, constata-se, em relação aos equívocos e/ou inconsistências apontados nos itens de (A) a (E), que:

- (a) Aplicação indevida de alíquota zero para o “Queijo do Reino”. Aparentemente o “Doc. 3” (fls. 1.538 a 1.539) demonstra que houve a glosa de créditos relativos à aquisição do mencionado tipo de queijo, o qual somente passou a estar sujeito à alíquota zero, a partir de 31/05/2012, com a entrada em vigor da Lei 12.655, de 2012, que alterou o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004;
- (b) Aplicação indevida de alíquota zero para os queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”. Aparentemente o “Doc. 4” (fls. 1.540 a 1.599) demonstra que houve a glosa de créditos relativos à aquisição dos mencionados tipos de queijo, os quais nunca estiveram sujeitos à alíquota zero,

conforme se verifica pela leitura do inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores);

- (c) Glosa indevida de créditos em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos. De fato, a fiscalização, consoante § 7º do TVF e os demonstrativos “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS” e “Consolidação das Glosas de Créditos de Cofins”, procedeu a glosa de créditos sobre alugueis de máquinas e equipamentos. A legislação citada pela interessada (artigos 3ºs, incisos IV, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003) permite a apropriação do mencionado tipo de crédito desde que: (i) os alugueis sejam pagos a pessoa jurídica; (ii) os prédios, máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa; (iii) e os mencionados bens não tenham integrado o patrimônio da empresa, consoante § 3º, art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004. Como não é possível, somente com os elementos (documentos) constantes do processo verificar se foram atendidas todas as condições legais para que a empresa possa realizar o creditamento, pode-se dizer, a primeira vista, que a glosa foi realizada de forma indevida;

- (d) Glosa indevida de PIS e de Cofins do mês de dezembro de 2013, nos valores de R\$ 174.633,49 e de R\$ 804.372,43, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”. Aparentemente o “Doc. 10” (fls. 66.989 a 67.145) demonstra que os valores de crédito de PIS (no montante de R\$ 174.633,49) e de Cofins (no montante de R\$ 804.372,43) foram calculados sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, para os quais existe disposição legal expressa para a tomada de crédito, consoante artigo 3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Nota-se, contudo, que os créditos apontados no documento são relativos aos meses de abril a dezembro e que inexistente referência ao ano, sendo impossível dizer que se tratam de créditos (calculados sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros) de abril a dezembro do ano de 2013. Nesse sentido, portanto, considerando que o procedimento fiscal refere-se a período que compreende os meses de abril a dezembro de 2013 e que, no entendimento da autoridade tributária, os créditos devem ser alocados aos meses de ocorrência dos respectivos fatos geradores, poder-se-ia, mediante a comprovação do atendimento de todas as condições legais, reconhecer, de acordo com o mês de ocorrência dos dispêndios, o direito ao crédito.

(e) Erro na determinação das bases de créditos consolidadas nos demonstrativos “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS” e “Consolidação das Glosas de Créditos de Cofins”. De fato, verifica-se que existem as inconsistências alegadas pela interessada, demonstrando-se que a fiscalização pode ter cometido erros quando da elaboração dos demonstrativos em relação às rubricas e meses citados.

Assim, diante dos fatos acima relatados e considerando:

- que o procedimento fiscal teve como base a escrituração contábil digital da contribuinte;
- que a análise realizada pela autoridade a quo refere-se a um período de 3 (três) anos de atividade de um hipermercado com diversas filiais espalhadas pelo país, com uma enorme quantidade de lançamentos e documentos contábeis;
- que a fiscalização, em decorrência dos dois itens precedentes, juntou ao processo somente planilhas que resumem o trabalho fiscal realizado;
- que a interessada, seguindo o mesmo modo de operação utilizado pela fiscalização, juntou ao processo unicamente planilhas, desacompanhadas de qualquer documentação contábil ou fiscal, com extrações e detalhamentos específicos relativos aos pontos de discordância;

Proponho o retorno do processo a unidade de origem para que a escrituração digital da contribuinte seja analisada de forma a considerar as alegações dos itens (A) a (E) e as constatações dos itens (a) a (e) e, se for o caso, para que se efetue o recálculo dos créditos da não cumulatividade e da insuficiência de recolhimento das contribuições (PIS e Cofins).

Proponho, também, que a autoridade a quo elabore relatório fiscal de conclusão dos trabalhos, com análise e justificativa para cada um dos itens acima especificados ((A) a (E)), e que seja procedida a ciência à contribuinte de referido documento fiscal, bem como de todos os relatórios e planilhas utilizados/ confeccionados, com abertura de prazo 30 (trinta) dias para a apresentação de aditamento à impugnação já apresentada.

Resultado da Diligência em atendimento à solicitação da DRJ, a autoridade a quo apreciou os 5 (cinco) pontos destacados no despacho de diligência e revisou os procedimentos fiscais a eles relativos, bem como os DACTON, a Escrituração Digital ECD e a Escrituração Fiscal Digital – EFD contribuições, externando o entendimento de que:

- se deve conceder razão à contribuinte no tocante aos itens (a) a (c), devendo as respectivas glosas serem canceladas em conformidade com o Arquivo Não Paginável – “Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal”.

- não se deve conceder razão à interessada em relação ao item (d) do despacho de diligência. Argumenta que “o crédito das contribuições sobre os encargos de depreciação de bens do ativo fixo, inclusive quando se trata de imóveis ou suas benfeitorias, é permitido somente ao produtor ou ao fabricante, conforme se depreende da leitura do artigo 35 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005.” Acrescenta que a Solução de Consulta nº 23, de 31 de julho de 2012, da Disit 2ª RF, advoga nesse sentido;

- e que se deve conceder razão parcial à contribuinte no tocante ao item (e). Explica, primeiramente, em relação às glosas de créditos sobre armazenagem-importação, que na época da fiscalização deveria ter ocorrido: (i) no mês de janeiro de 2011 a glosa de créditos de PIS no valor de R\$ 32.404,54; (ii) e no mês de abril de 2011 a glosa de créditos de Cofins no valor de R\$ 115.416,47. Diz, também, que esses valores não foram alimentados na planilha de cálculo do lançamento, mas que agora eles estão sendo considerados (ou seja, agora na realização da diligência estão sendo glosados valores que deveriam ter sido glosados na fiscalização). Em relação às glosas de PIS no mês de abril de 2012, relativas às rubricas “créditos sobre serviços contratados” e “créditos sobre tarifas de cartões de crédito”, realizadas em valores idênticos (R\$ 32.961,92), afirma que a primeira, de fato, foi realizada em duplicidade e deve ser cancelada.

Aditamento à Impugnação A sucessora por incorporação (Sendas Distribuidora S/A) da contribuinte autuada foi cientificada da diligência efetuada pela fiscalização, bem como de todos os documentos a ela relacionados, em 11/07/2016, tendo apresentado, em 09/08/2016, aditamento à impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

A incorporadora alega, primeiramente, a tempestividade do documento apresentado e realiza um breve relato dos fatos. Depois passa a tecer considerações em relação aos itens não acolhidos pela fiscalização: item “d” (amortizações de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros) e item “e” (inclusão de novas glosas na realização da diligência).

Em relação ao primeiro item (“d”), sustenta que os dispositivos legais, constantes das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que concedem o direito ao crédito sobre as amortizações de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros não estabelecem qualquer exigência de que os bens sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Diz, também, que a fiscalização confundiu-se em relação à natureza das despesas realizadas, pois tratou-as como sendo encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, para as quais existe a referida exigência. Argumenta que os incisos que

tratam do direito almejado são idênticos aos que tratam da apropriação de créditos sobre aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, ou seja, exigem, unicamente, que os bens sejam utilizados nas atividades da empresa. Acrescenta que existe dispositivo específico que deve ser aplicado aos dispêndios em análise (em detrimento da norma geral – depreciação de bens do ativo imobilizado), e que os documentos apensados aos autos (Doc. 10) comprovam a impropriedade das glosas efetivadas pela fiscalização.

No tocante ao segundo item (“e”), sustenta a impossibilidade de se constituir créditos tributários na diligência fiscal. Diz que o lançamento das glosas somente poderia ser realizado por meio da lavratura de novo auto de infração e que, em relação ao período de apuração de janeiro de 2011, teria decorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, previsto no art. 149 do CTN. Diz, também, que existe um equívoco no Relatório de Diligência Fiscal, posto que a glosa de Cofins foi acrescentada (nos demonstrativos anexos à diligência) em outubro de 2011 ao invés de abril do mesmo ano.

Na sequência, a interessada sustenta que a fiscalização cometeu dois erros na realização da diligência.

O primeiro seria relativo à duplicidade (item “e” da diligência) na glosa de “créditos do PIS sobre serviços contratados” e de “créditos do PIS sobre tarifas de cartões de créditos”, no valor de R\$ 32.962,91, no período de apuração de abril de 2012. Diz que, apesar de a fiscalização ter reconhecido a existência da duplicidade, não houve o cancelamento no “Demonstrativo Anexo ao Relatório da Diligência Fiscal – Glosa de Créditos do PIS Recalculadas na Diligência Fiscal”. E o outro seria referente a diferenças no Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal. Diz que o valor total de glosa de créditos de PIS, nos meses de abril a junho do ano de 2011, constantes do relatório “Glosa de Créditos do PIS Recalculadas na Diligência Fiscal” e do relatório “Detalhamento das Diferenças de PIS Devidas Recalculadas na Diligência Fiscal” são divergentes. Diz, também, que a diferença total perfaz o valor de R\$ 8.865,16, a qual está sendo exigida no mês de dezembro de 2011.

Em outro tópico a incorporadora retoma a argumentação relativa aos créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda (item “g” do § 8º do TVF). Sustenta, novamente, que os autos de infração deveriam ser anulados, por ocorrência de cerceamento de direito de defesa, uma vez que a fiscalização deixou de explicitar os critérios de apuração dos valores exigidos. Diz que na época da impugnação, em virtude de regras impostas pela Receita Federal, não conseguiu juntar ao processo os documentos que entendia necessários para a comprovação dos fatos alegados. Diz, também, que agora, em face de alterações nos procedimentos administrativos, está juntado aos autos relatórios, convertidos para o formato Excel, que demonstram analiticamente a legitimidade dos créditos (de PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda.

Em razão do exposto, reitera os argumentos da impugnação e requer o cancelamento integral dos lançamentos tributários.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA(PR) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013 CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos e contribuições, bem como respectivos períodos de apuração, apontados no termo de início de fiscalização.

EXAME POSTERIOR. INCORREÇÕES. NECESSIDADE DE NOVO LANÇAMENTO.

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

ERRO. SANEAMENTO.

Os erros apuráveis na análise do contencioso, que não se configuram como causas de nulidade, devem ser sanados quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Tendo sido identificado, em diligência efetuada pela autoridade a quo, que determinados produtos não estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero, deve-se cancelar as glosas efetuadas, relativas aos respectivos custos de aquisição.

TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. QUEIJOS.

A alíquota zero é aplicada a todas as variedades de queijos especificadas na legislação, independentemente da origem animal (vaca, búfala, cabra e etc) utilizada para suas fabricações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, 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 aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de armazenagem de mercadoria e de frete estes serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES.

O crédito não cumulativo da contribuição calculado sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando estes são adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. CONDIÇÕES.

O desconto de créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda restringe-se às aquisições realizadas no mercado nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas a gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos que, em conformidade com a constatação procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacon e DCTF retificadores.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Tendo sido identificado, em diligência efetuada pela autoridade a quo, que determinados produtos não estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero, deve-se cancelar as glosas efetuadas, relativas aos respectivos custos de aquisição.

TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. QUEIJOS.

A alíquota zero é aplicada a todas as variedades de queijos especificadas na legislação, independentemente do tipo de leite (vaca, búfala, cabra e etc) utilizado para suas fabricações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, 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 aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente

sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os disêndios de armazenagem de mercadoria e de frete estes serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pela contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES.

O crédito não cumulativo da contribuição calculado sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando estes são adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. CONDIÇÕES.

O desconto de créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda restringe-se às aquisições realizadas no mercado nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas a gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos que, em conformidade com a constatação procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacton e DCTF retificadores.

Impugnação Procedente em Parte.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em sede preliminar, repisou os mesmos argumentos da impugnação quanto a nulidade do lançamento “tendo em vista que a glosa de créditos de PIS e COFINS, sobretudo no que concerne à acusação imputada no item “g” acima mencionado (a qual representa pelo menos 80 % do total de créditos glosados), foi realizada com base em critérios adotados por parte da D. Fiscalização para quantificação dos registros de compras que não puderam ser recompostos pela impugnante – o que, como consequência, tornou impossível a contestação e o pleno exercício de direito de defesa por meio desta peça impugnatória -, haja vista que os demonstrativos que poderiam permitir o conhecimento dos critérios adotados para fundamento do lançamento tributário não foram acostados aos autos (por exemplo: quais Notas Fiscais? Valores? Período? Base de Informação: SPED-contábil ou ECF-ICMS?).”

Afirma, ainda, em sede preliminar, que o procedimento anterior não se aplica apenas ao item “g” do parágrafo 8 do TVF, para as demais glosas procedidas pela fiscalização também não há nenhuma evidência ou indicação das informações utilizadas, não possuindo nenhuma evidência ou indicação das informações utilizadas para a quantificação das bases de cálculo dos créditos glosados.

Conclui que as glosas dos créditos de PIS e COFINS operadas pela Autoridade Tributária foram fundamentadas de forma absolutamente abstrata e genérica, com inequívoco e inafastável cerceamento de direito de defesa. Em consequência, pugnou pela nulidade integral do lançamento.

No mérito, abordou os seguintes temas:

a) Que queijo de cabra e búfala não são sujeitos a alíquota zero, pois compra os produtos com incidência de PIS e COFINS e os revende também com incidência, por isso, devem ser canceladas as glosas efetuadas;

b) Pugna pelo direito de se creditar sobre as aquisições de insumos e ativo imobilizado, pois, segundo seu entendimento, a correta interpretação do inciso II, do art.3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quando menciona como crédito “os bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”, deve ser dada uma interpretação mais ampla ao conceito de “produção” pois foi intenção do legislador a inclusão nesse conceito o ramo do comércio e, por conseguinte, os respectivos insumos. Sob esse argumento solicitou a reconsideração do crédito quanto aos seguintes itens: aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança, dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, fretes entre centros de distribuição e outros estabelecimentos da Recorrente ou para transporte de bens do ativo imobilizado, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por empresa de logística;

c) Cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre o ICMS Substituição;

d) Glosas de créditos sobre a armazenagem de produtos e despesas aduaneiras;

e) Inexistência de erro na apuração das base de cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre bens adquiridos para revenda;

f) Créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiro, sob fundamento do art, 3º, inciso II, da Lei nº10.833/03; e

g) Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 22 de março de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento, pois necessitava que a Unidade de Origem juntasse aos autos as planilhas com os dados fiscais extraídos do Sistema de Escrituração Digital (EFD-ICMS) e Sistema de Escrituração Contábil Digital (ECD) que demonstrassem de forma analítica os valores reais de compras para revenda ao longo do período fiscalizado, bem como juntar planilha resumo de totais mensais apurados;

O Colegiado, por entender que o resultado da diligência não atendeu ao solicitado na resolução, uma vez que foram detectadas inconsistências em seus demonstrativos relativos aos “Bens Adquiridos Para Revenda”, resolveu novamente baixar o processo em diligência a fim de que a Fiscalização efetuasse os procedimentos a seguir indicados:

- a) Elaborar planilha consolidada com os dados mensais, com totalização, de **todas** as notas fiscais, de forma analítica (Data de Entrada, CFOP, Nº Nota Fiscal, Fornecedor, Descrição do Produto, NCM, Base PIS/COFINS) que compuseram o valor de Compras para revenda **passíveis de geração de crédito** no lançamento referente ao período autuado;
- b) Verificar se nas planilhas de notas fiscais apresentadas pela Recorrente nas fls. 71.345, 71.348 e 71.351, constam notas fiscais **passíveis de geração de crédito** referente ao período do lançamento, além daquelas já indicadas na elaboração da planilha do item anterior. Em caso positivo, a Fiscalização deverá confirmar a veracidade dos dados das notas fiscais e elaborar nova planilha consolidada na forma do item anterior
- c) Intimar o Contribuinte a informar se discorda sobre algum valor constante das notas fiscais da planilha elaborada (notas em duplicidade, erro de valor, etc);
- d) Intimar o contribuinte a indicar, caso assim deseje, os dados de outras notas fiscais, por ventura existentes, que deveriam compor as compras para revenda no período autuado na infração. A Fiscalização deverá confirmar a veracidade dos dados das notas fiscais, caso apresentadas, por meio da nota fiscal eletrônica ou em papel. No caso de divergência de algum dado, o Auditor deverá juntar aos autos elementos comprobatórios;
- e) Caso a Fiscalização confirme a veracidade das novas fiscais apresentadas, deverá elaborar planilha consolidada mensal com as notas fiscais de compras para revenda, na forma do item "a", incluindo aquelas, por ventura, apresentadas pela Recorrente;

Além disso, achou por bem o Colegiado que a Fiscalização analisasse a documentação juntada aos autos pela Recorrente atinente a amortização em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, quanto ao seu potencial para gerar créditos com fulcro no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03, conforme o seguinte quesito constante da referida resolução:

- f) Informar, se, em vista da documentação apresentada pela Recorrente nas fls.66.989 a 67.145, é possível inferir que os montantes glosados em dez/2013, nos valores de R\$ 174.633,49 e R\$ 804.372,43, referem-se realmente a créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, com fundamento no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para inclusão em pauta de julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem contra empresa que atua preponderantemente no comércio varejista e atacadista (supermercado) para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos, em decorrência de exclusão indevida da base de cálculo dessas contribuições de créditos relativos a vários itens, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

a) Desconto de créditos sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero das contribuições (queijos e papel higiênico);

b) Desconto de créditos sobre aquisição de produto monofásico (álcool de uso doméstico);

c) Desconto de créditos sobre aquisição para consumo próprio de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança;

d) Desconto de créditos sobre dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, ICMS-Substituição Tributária, fretes entre centro de distribuição (CD) e outros estabelecimentos do fiscalizado ou para transporte de imobilizado, armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras;

e) Desconto de créditos sobre “Serviços Utilizados como Insumos”, informados nas linhas 03 das fichas 06A e 16A do Dacon de março/2011, tais como manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por mão de obra temporária;

f) Desconto de créditos sobre “Aluguel de Máquinas e Equipamentos”, informados nas linhas 06 das fichas 06A e 16A dos Dacon;

g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições - Dacon (fichas 06A e 16A, linhas 01. Bens para Revenda) bases de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.

h) A Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, referente aos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2013, foi transmitida via Sped, mas com os campos de valores preenchidos com zero.

A última infração constatada, relativa ao item h, foi objeto de lançamento no processo de nº19311.720308/2015-84 para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, também de minha relatoria, julgado por esta Turma na sessão de fevereiro de 2020.

A primeira instância administrativa de julgamento, fundada em diligência realizada pela unidade de origem, apenas reconheceu a insubsistência do lançamento na parte relativa as glosas de créditos dos seguintes itens:

a) compras de queijos dos períodos de apuração de janeiro/2011 a novembro/2011, uma vez que a Lei nº 12.655, de 2012, que estabeleceu a alíquota zero das contribuições para esses produtos, entrou em vigor somente em junho de 2012;

b) compras de queijos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola” dos períodos de apuração de janeiro/2011 a dezembro/2013, uma vez que esses produtos não estão sujeitos à alíquota zero do PIS e da Cofins;

c) gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, tendo em vista que, de fato, a legislação permite o creditamento, mesmo que sejam exclusivamente de comércio varejista e/ou atacadista.

Além desses itens, a instância *a quo* reconheceu a existência de alguns erros de cálculos detectados, procedendo os devidos ajustes no lançamento fiscal.

Feitas essas considerações iniciais necessárias para o melhor entendimento do caso, passa-se à análise das questões preliminares e mérito suscitados pela Recorrente quanto aos itens glosados remanescentes, objeto do lançamento.

Preliminares

Nulidade do Lançamento Por Cerceamento do Direito de Defesa

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento tendo em vista que a glosa de créditos de PIS e COFINS, sobretudo no que concerne à acusação imputada no item “g” acima mencionado (créditos sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado), foi realizada com base em critérios adotados por parte da D. Fiscalização para quantificação dos registros de compras que não puderam ser recompostos pela Recorrente – o que, como consequência, tornou impossível a contestação e o pleno exercício de direito de defesa, haja vista que os demonstrativos que poderiam permitir o conhecimento dos critérios adotados para fundamento do lançamento tributário não foram acostados aos autos (por exemplo: quais Notas Fiscais? Valores? Período? Base de Informação: SPED-contábil ou ECF-ICMS?).

Quanto a forma de apuração da referida infração, observa-se que a Autoridade Tributária obteve os dados que serviram de base para a glosa na própria escrituração contábil digital da empresa e os valores lançados foram discriminadas por ela própria ao longo da ação fiscal, em atendimento aos Termos de Intimações nº0004 e 007 (apresentação dos mapas de apuração de PIS e COFINS), e-fls.44 a 54 e 137 a 144, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF), *in verbis*:

(...)

Entretanto, na análise da Escrituração Contábil Digital (contas contábeis 1103080004 e 113305 – Pis a Recuperar, 1103080005 e 113306 – Cofins a Recuperar, 4101010002 e 321200 – Compras), da Escrituração Fiscal Digital - EFD – ICMS, da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições e dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DAFON, a fiscalização constatou os seguintes procedimentos adotados pelo contribuinte na apuração do PIS e da Cofins, que estão em desacordo com a legislação que rege a matéria:

(...)

g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a nov/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições –DACON (fichas 06A e 16^A, linhas 01. Bens para Revenda) **bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.**

(...)

As bases de cálculo das glosas ora regularizadas estão detalhadas no demonstrativo anexo a este relatório, cabendo ressaltar que foram discriminadas pelo próprio contribuinte ao longo da ação fiscal, em atendimento aos Termos de Intimações nº0004 e 007 (apresentação dos mapas de apuração de PIS e COFINS) , e confirmadas nos correspondentes Dacon e na Escrituração Contábil Digital (ECD).

(negritos nossos)

No PAF (processo administrativo fiscal), não se pode falar em nulidade do processo, caso não se identifique as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O Auditor era competente para lavrar o presente auto e não se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa alegado pela Recorrente, uma vez que a Fiscalização deixa claro no Termo de Verificação Fiscal a motivação da glosa e constata-se que a empresa sempre possuiu à sua disposição os dados que originaram o lançamento fiscal na sua Escrituração Contábil Digital (ECD). Além do mais, a própria Recorrente apresentou à Fiscalização, após solicitação por meio de intimação, os demonstrativos com os valores que serviram de base para o lançamento, conforme se pode conferir nas e-fls.152 a 164.

Quanto ao questionamento da Recorrente de que não foram juntados aos autos planilhas discriminando as notas fiscais consideradas pela Fiscalização para compor a rubrica "Bens para Revenda", entendo que também tal fato não causou prejuízo a sua defesa, haja vista que a Recorrente juntou aos autos os seus demonstrativos com a composição da rubrica "bens utilizados para revenda" entendida como correta que, embora não tenha sido acolhida no julgamento da instância *a quo*, foi por ela analisada. Além disso, nessa segunda instância recursal, o Colegiado achou por bem, em diligência fiscal, que a Fiscalização analisasse a documentação juntada e demonstrasse de forma analítica os seus dados utilizados na autuação, em confronto com aqueles reivindicados pelo Contribuinte. Diante disso, percebe-se que foi assegurado o direito de defesa da Empresa, ainda que as suas pretensões não tenham sido acolhidas em plenitude no acórdão recorrido.

Ademais, conforme se percebe, na maior parte das diferenças constatadas pela Fiscalização na rubrica "bens utilizados para revenda" foi reconhecido o erro da informação prestada na DAACON original pela própria empresa, uma vez que apresentou DAACON retificadora, na qual informou um montante nessa rubrica bem inferior ao originalmente informado. Ou seja, as diferenças de base de cálculo apuradas de fato existem, admitidas em sua maior parte pela própria Recorrente no montante expressivo de aproximadamente 755 milhões, cabendo a discussão da lide apenas quanto aos valores controversos, relativos a aproximadamente 150 milhões, conforme se pode conferir na tabela comparativa abaixo indicada:

Período de Apuração	Bens Adquiridos Para revenda (DACONS Originais)	Bens Adquiridos Para Revenda (Dacons Retificadoras)	Valores Apurados Pela Fiscalização	Diferenças Apuradas (Entre DACONS)	Diferenças Apuradas (DACON original e Fiscalização)	Diferenças Apuradas (DACONS retificadoras e Fiscalização)
Abr/2012	259.354.712,61	143.699.771,89	137.797.796,10	115.654.940,72	121.556.916,51	5.901.975,79
Mai/2012	294.586.408,03	165.738.806,54	160.174.568,50	128.847.601,49	134.411.839,53	5.564.238,04
Jun/2012	311.318.807,70	158.674.728,06	154.485.945,20	152.644.079,64	156.832.862,50	4.188.782,86
Jul/2012	333.237.489,91	166.628.716,53	162.486.561,30	166.608.773,38	170.750.928,61	4.142.155,23
Ago/2012	364.765.424,79	207.401.863,78	203.126.479,20	157.363.561,01	161.638.945,59	4.275.384,58
Set/2012	211.520.047,92	176.864.877,75	171.754.890,50	34.655.170,17	39.765.157,42	5.109.987,25
Out/2012	216.400.128,80	216.494.330,12	211.081.023,10	-94.201,32	5.319.105,70	5.413.307,02
Nov/2012	223.462.340,08	223.582.648,91	213.332.865,90	-120.308,83	10.129.474,18	10.249.783,01
Abr/2013	176.462.340,08	176.457.879,39	173.767.141,97	4.460,69	2.695.198,11	2.690.737,42
Mai/2013	190.067.200,07	190.067.200,07	186.794.188,01	0,00	3.273.012,06	3.273.012,06
Jun/2013	231.382.780,80	231.382.780,80	182.658.674,14	0,00	48.724.106,66	48.724.106,66
Jul/2013	189.515.786,30	189.515.786,30	185.434.905,11	0,00	4.080.881,19	4.080.881,19
Ago/2013	224.498.230,50	224.493.230,50	200.425.347,69	5.000,00	24.072.882,81	24.067.882,81
Set/2013	204.639.451,82	204.639.451,82	201.147.846,69	0,00	3.491.605,13	3.491.605,13
Out/2013	258.066.362,50	258.066.362,50	244.603.595,26	0,00	13.462.767,24	13.462.767,24
Nov/2013	210.037.367,30	210.037.367,30	204.923.008,51	0,00	5.114.358,79	5.114.358,79
Dez/2013	276.863.605,80	276.863.605,80	276.093.375,86	0,00	770.229,94	770.229,94
Total	4.176.169.024,32	3.420.609.408,06	3.270.088.213,04	755.559.616,26	906.080.811,28	150.521.195,02

Dessa forma, entendo que o auto de infração guerreado reveste-se de todos os pressupostos necessários de validade previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram detalhadamente descritos no Termo de Verificação Fiscal (e-fls.1.221. a 1.407), sendo elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

Quanto a alegada mudança de critério jurídico do lançamento suscitada pela Recorrente, entendo que também não lhe cabe razão.

Afirma a Recorrente que parte daquelas diferenças de base de cálculo originalmente lançadas como “glosas de créditos do sobre excesso de base de cálculo de bens para revenda” estaria sendo trocada agora pela infração de “glosas de créditos sobre produtos de alíquota zero ou monofásicos” com a inclusão de novos produtos nesse último.

Conclui afirmando que se houver outro motivo para a lavratura do auto de infração, é o caso de se lavrar novo auto de infração e não de se alterar a motivação da autuação originária no curso do processo administrativo.

A alegação da Recorrente decorreu das verificações feitas, em sede de diligência fiscal, pela Auditoria Fiscal das planilhas de relação de notas fiscais apresentados no contencioso visando comprovar créditos. A Fiscalização efetuou a análise desses arquivos de notas fiscais sobre os quais o Contribuinte se manifestou, ficando constatada a existência de direito a créditos sobre compras que não foram detectados à época do lançamento, com a ressalva de que álcool e refrigerantes (monofásicos), bobinas e etiquetas para uso do contribuinte, e os tributados à alíquota zero do PIS e da Cofins, tais como iogurte, hortifrutigranjeiros, massas para pizza e pastel (cujo NCM correto é 1902), queijos tipo mussarela e parmesão, requeijão e ricota, não são geradores de créditos dessas contribuições, por estarem sujeitos à alíquotas zero ou a monofasia. Por fim, elaborou o Relatório Fiscal (e-fls. 71.549 a 71.550) e anexou os arquivos não pagináveis contendo as planilhas do recálculo do lançamento de ofício, em razão das glosas canceladas na diligência (e-fls. 71.551 a 71.568).

No caso em comento, embora a Recorrente tenha apresentado planilhas de relação de notas fiscais durante o contencioso, o que permitiu a verificação da natureza dos bens adquiridos, isso não a dispensa de que seja verificado se a mercadoria adquirida foi onerada pelas contribuições no momento da sua aquisição, exigência da legislação e conforme procedeu a Fiscalização.

Entendo que o caso não se confunde com hipótese de modificação nos critérios jurídicos adotados no lançamento, aludida no art. 146 do CTN, vez que é legítima a verificação efetuada pela Autoridade Fiscal da possibilidade de creditamento das mercadorias adquiridas, lastreadas nos dados das notas fiscais obtidas no contencioso, em consonância com o princípio da verdade material.

Assim, diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Mérito

Passa-se então à análise das glosas subsistentes contra as quais a Recorrente se insurge.

Glosa de créditos sobre aquisições de produtos tributados à alíquota zero e sobre produtos monofásicos

Como informa a Recorrente em seu recurso, no julgamento da impugnação apresentada a DRJ procedeu ao cancelamento das glosas relativas às aquisições de “queijo do reino” e dos queijos dos tipos “3 queijos”, “gouda”, “gruyere”, “brie”, “fondue” e “gorgonzola”. No entanto, foi mantida a glosa com relação as aquisições dos queijos produzidos a partir de leite de búfala ou cabra, uma vez que os julgadores entenderam que a redução de alíquotas promovidas pelo art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925/04, alçaram os referidos produtos, in verbis:

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)

(...)

XII - queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O Contribuinte se socorre da legislação do MAPA (Ministério da Agricultura, Agropedúria e Abastecimento) para afirmar que o termo “queijo” sozinho sempre diz respeito unicamente a leite de vaca, enquanto os leites derivados de outros animais (cabra, búfala), por regra, sempre vem acompanhado do nome do animal, tais como “queijo de búfala”, queijo de cabra”, etc. Nesse sentido, o Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Decreto nº30.691/52):

Art. 475. Entende-se por leite, **sem outra especificação**, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, **de vacas sadias**, bem alimentadas e descansadas. **O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.**

(negritos nossos)

Dessa forma, a Recorrente entende que o termo “leite” utilizado no art.1º, inciso XII, da Lei nº10.925/04, diz respeito unicamente a leite de vaca, não abarcando o leite derivado de outros animais, tais como búfala ou cabra. O mesmo raciocínio entende que deve ser aplicado aos queijos.

Não deve prosperar a pretensão da Recorrente, pois, como se percebe, os referidos produtos estão sujeitos à alíquota zero para as contribuições e há vedação expressa para a apropriação de créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(negritos nossos)

Também não cabe à Recorrente tentar limitar o sentido ou alcance dos termos constantes da lei tributária com base em práticas de outro órgão que não possui competência para tratar dos assuntos da área tributária. Se a lei tributária fala em “queijo” ou “leite”, é evidente que trata de todos os seus tipos e origem, não sendo lícito ao intérprete querer limitar o seu alcance na aplicação da lei, pois, em se tratando de benefício fiscal, o termo deve ser interpretado de forma literal, consoante o art.111 do CTN.

Com base no mesmo dispositivo legal (art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), que veda a tomada de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, deve ser mantida a glosa sobre aquisições de papel higiênico, por não ser esse produto também sujeito ao pagamento das contribuições.

No que concerne ao álcool doméstico, esse produto está sujeito à incidência concentrada das contribuições no fabricante, nos termos do art.7º da Lei nº 11.727, de 2008 e caput do art.5º da Lei nº9.718, de 1998, art. 5º, havendo também vedação legal ao creditamento de contribuições na aquisição desse produto.

Por outro lado, com relação ao queijo cheddar, a glosa deve ser revertida, pois esse tipo de queijo não está relacionado no rol constante do art.1º, inciso XII, da Lei nº10.925/04.

Com relação às mercadorias “iogurtes produzidos com leite de búfala”, “iogurtes produzidos com leite de soja” e “Iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle”, não deve ser acolhida a pretensão da Recorrente com base nos mesmos fundamentos utilizados dos queijos de búfala e de cabra.

No que diz respeito aos açúcares (Glacê, Cristal, Demerara, Refinado, Sachet) da posição NCM 1701.99.00 a glosa também deve ser revertida para as aquisições anteriores à 09/07/2013, data da publicação da Lei nº 12.839/2013, que acrescentou a previsão de alíquota zero para esses produtos no inciso XXII do art.1º, da Lei nº10.925/04.

Com fundamento nas conclusões da Solução de Consulta nº 60/03, reverte-se a glosa de Cappuccino, por esse produto não se encontrar em classificação fiscal sujeita à alíquota zero:

EMENTA: Código TIPI Mercadoria 1901.90.90 Preparação alimentícia contendo, em peso, 27 a 30% de leite em pó; 10 a 12% de café solúvel (extrato de café); 57 a 60% de açúcar; 0,5 a 1% de cacau alcalino (calculado sobre uma base totalmente desengordurada), e bicarbonato de sódio, denominada comercialmente “Cappuccino Tradicional”, apresentada em lata de 200g. 1901.90.90 Preparação alimentícia contendo, em peso, 27 a 30% de leite em pó; 10 a 12% de café solúvel (extrato de café); 57 a 60% de açúcar; 0,5 a 1% de cacau alcalino (calculado sobre uma base totalmente desengordurada); 0,2 a 0,4% de canela, e bicarbonato de sódio, denominada comercialmente “Cappuccino Canela”, apresenta da em lata de 200g. 1901.90.90 Preparação alimentícia contendo, em peso, 38 a 40% de leite em pó; 23 a 25% de café solúvel (extrato de café); 23 a 25% de kócoa-kreme 239; 0,5 a 1% de cacau alcalino (calculado sobre uma base totalmente desengordurada); 9 a 11% de san-a-creme V-01; bicarbonato de sódio e edulcorantes ciclamato de sódio e sacarina sódica, denominada comercialmente “Cappuccino Light”, apresentada em latas de 140g.

Deve também ser revertida a glosa de arruda, gengibre e milho verde em conserva (NCM 20.05.80.00) por falta de amparo legal para considerar tais produtos como sujeitos à alíquota zero.

Da mesma forma, deve ser revertida a glosa das massas de pizza e pastel, que se encontram enquadrados na posição NCM 1905, conforme descrição:

NCM	Descrição
<u>NCM 1905</u>	Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.

Nesse mesmo sentido, a Solução de Consulta nº 50/09:

Solução de Consulta nº 50 de 17 de Junho de 2009

Assunto: Classificação de Mercadorias

CÓDIGO TEC: Mercadoria 1905.90.90 Massa de pizza, pré-assada, em forma de disco, com cobertura de molho de tomate, acondicionada em pacote plástico de 300g com 10 unidades, denominada Mini Pizza Brotinho. Marca registrada: Cia. das Massas Romavisanto. Fabricante: Aline Vieira dos Santos - ME.

As bobinas e etiquetas não se enquadram no conceito de insumo, como reivindica a Recorrente, haja vista que no ramo de atividade comercial não se admite direito ao creditamento de bens adquiridos com base nos incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso. conforme se verá adiante.

Por fim, a Recorrente pugna que, caso mantida a glosa dos referidos créditos, cabe a determinação da exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS da receita de vendas dos mesmos produtos, vez que vem tributando tais produtos nas suas saídas.

Nessa situação, caso a Recorrente tenha efetuado pagamento a maior por tributar indevidamente produto sujeito à alíquota zero, o que não se encontra provado nos autos, entendendo que ela deve formular pedido próprio nesse sentido, no qual solicite a restituição do pagamento indevido, provando a liquidez e certeza do crédito.

Por tais motivos, deve ser mantida a glosa de créditos desses produtos.

Glosas de Insumos

Nesse tópico, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas sobre insumos, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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

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

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do

serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas essas considerações para melhor compreensão das matérias envolvidas, passa-se a análise das rubricas glosadas.

Créditos glosados sobre a aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração e equipamentos de proteção individual e de segurança, tarifas de cartão de crédito e débito e serviços de logística efetuados por mão de obra temporária

A Recorrente alega que tais itens são necessários e essenciais ao desenvolvimento de sua atividade, passando a explicar as diversas aplicações dos produtos e serviços:

Gás Liquefeito de Petróleo

Trata-se de gás utilizado nas empilhadeiras e demais máquinas e equipamentos que movimentam as mercadorias no estoque da recorrente.

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Não se pode negar, portanto, que a utilização de equipamentos para movimentação das mercadorias em estoque e, também, nas lojas, é essencial na atividade comercial varejista/atacadista da recorrente, pois otimiza o custo e o tempo gasto com tal atividade, facilitando a colocação das mercadorias à disposição dos consumidores e, por conseguinte, garantindo maior eficiência para o negócio.

Óleo Diesel

Trata-se de despesa necessária ao funcionamento dos geradores de energia elétrica da recorrente. Como se pode imaginar, na hipótese de interrupção do fornecimento de energia elétrica em seus estabelecimentos, os geradores passam a ser imprescindíveis para a consecução da sua atividade, sendo que esses equipamentos utilizam óleo diesel como combustível.

Gás Para Refrigeração

O gás para refrigeração, por sua vez, representa despesa necessária para o funcionamento dos compartimentos refrigeradores da recorrente.

Considerando os produtos comercializados pela recorrente, muitos deles devem ser comercializados congelados ou resfriados, sendo necessário, para tanto, a existência de compartimento refrigerador em pleno funcionamento, que, por sua vez, necessita do gás para refrigeração. Sem a refrigeração, pode-se dizer que a mercadoria não é vendida e os estoques poderão se tornar imprestáveis.

Equipamentos de proteção individual e segurança (EPIs)

Os EPIs são todos os instrumentos de uso individual, destinados a proporcionar segurança aos trabalhadores que executam atividades que, em maior ou menor grau, ofereçam riscos à saúde e/ou integridade física.

O fornecimento dos EPIs não constitui uma mera liberalidade do empregador, sendo certo que a legislação trabalhista exige que as empresas em geral forneçam aos empregados, gratuitamente, todos os equipamentos necessários para a sua proteção.

Dispêndios com tarifas de cartão de crédito

Atualmente, no setor de comércio, especialmente nos grandes estabelecimentos varejistas, os cartões de crédito e débito são, via de regra, a principal forma de pagamento das mercadorias vendidas.

De fato, difícil imaginarmos a existência, nos dias de hoje, de grandes redes comerciais que não aceitem a forma eletrônica de pagamento.

Assim, a aceitação dos cartões de crédito e débito tornou-se **requisito essencial** ao bom desempenho das atividades comerciais, principalmente no que se refere aos estabelecimentos varejista.

Serviços de logística efetuados por mão de obra temporária

Trata-se de serviço contratado para suprir a necessidade das lojas de operadores de caixa, empacotadores, açougueiros, padeiros, dentre outros profissionais imprescindíveis para que as vendas sejam realizadas aos seus clientes.

Não há como realizar suas vendas através das lojas se não possuir mão de obra para fabricar os pães e demais itens da padaria, produzir pizzas, fatiar frios, preparar carnes, aves e peixes para venda, repor mercadorias nas gôndolas, fazer a cobrança do preço dos clientes, etc.

Evidentemente, tais serviços são essenciais para que a empresa possa realizar a revenda de seus produtos.

Como se percebe, a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação à aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração e equipamentos de proteção

individual e de segurança, tarifas de cartão de crédito e serviços de logística efetuados por mão de obra temporária.

Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens) por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias, que não foram produzidas ou fabricadas pelo Contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

(negrito nosso)

Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos a aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração e equipamentos de proteção individual e de segurança, tarifas de cartão de crédito e serviços de logística efetuados por mão de obra temporária não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com esses itens, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL, TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)"

(Processo nº 18050.720506/201412; Acórdão nº 3301003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com:(...)iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

(Processo nº 13855.721049/201151; Acórdão nº 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo nº 13864.720140/2016-55; Acórdão nº 3402006.026; Relatora Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a

apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Com base nessas razões, não há nada a retocar na decisão recorrida quanto a essas glosas.

Fretes entre centros de distribuição (CD) e outros estabelecimentos da recorrente ou para transporte de ativo imobilizado

Afirma a Recorrente que o legislador não limitou o direito ao crédito ao “frete na venda”, mas ao frete na “operação de venda”, o que, sem dúvidas, revela que a sua intenção é permitir a apropriação de créditos sobre todas as etapas da operação de venda, o que integra o frete na aquisição do fornecedor, o frete na transferência de produtos destinados à venda, para outros estabelecimentos da mesma empresa, aproximando os produtos do consumidor final, o valor dos dispêndios relacionados com a armazenagem de tais produtos e o frete na venda final, ou seja, todas as despesas relacionadas à atividade de venda.

Ainda argumenta que o legislador, ao conferir aos referidos créditos em relação as despesas com armazenagem, na operação de venda, teve a intenção de abranger as hipóteses em que as mercadorias são armazenadas em centros de distribuição, e, de lá, são encaminhadas à lojas varejistas, pois toda esta operação (armazenagem em centro de distribuição, transferência a loja varejista, e venda e entrega ao cliente) está inserida no contexto da “operação de venda” prevista no inciso. IX do artigo. 3º das Leis nº 10.833/03.

Estando delineados os aspectos fáticos e jurídicos que permeiam o frete glosado, passa-se à análise da pertinência da glosa efetuada pela Fiscalização.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de mercadorias dos centros de distribuição para os estabelecimentos varejistas da empresa (supermercados).

Desta feita, o transporte de mercadorias dos centros de distribuição para os supermercados não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem em atividade comercial, na qual inexistente previsão legal de creditamento, conforme antes já abordado.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, **integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições**, enquanto que **o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda**. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, **em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes**, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, **correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais**.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu o mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Com base nesses fundamentos não se admite, assim, tomada de créditos sobre transferências entre estabelecimentos de produtos acabados, no caso de atividade produtiva, e nem nas transferências de mercadorias entre os centros de distribuição e os estabelecimentos varejistas, na atividade comercial, já que essa modalidade de frete não se enquadra como frete na compra de mercadorias para revenda, na revenda dessas mercadorias, tampouco insumo, sendo

inaplicável a análise de essencialidade ou relevância de uma despesa a fim de verificar se pode ser considerada insumo da atividade comercial, como antes já afirmado.

Por fim, os fretes incidentes no transporte de imobilizados também não dispõe de previsão legal para creditamento, não se enquadrando em nenhuma das situações permissivas citadas,

Assim, com essa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes de mercadorias entre os centros de distribuição e os estabelecimentos varejistas e de imobilizados.

Depreciação de bens do ativo imobilizado

Nesse tópico, a Recorrente explica que, por atuar no ramo de supermercados, conta em seus estabelecimentos com áreas responsáveis pela padaria, rotisseria, confeitaria, açougue, peixaria, frios, cafeteria, lanchonete e restaurante, que vendem produtos que são produzidos nos estabelecimentos comerciais da Recorrente.

Uma padaria sem forno, fogão, liquidificador, batedeira, dentre outros itens, não produziria os itens comumente comercializados por um estabelecimento dessa natureza. O mesmo ocorre com os equipamentos e maquinários necessários ao setor de açougue, peixaria, cafeteria, lanchonete, restaurante e outros.

O fato, portanto, é que a Recorrente realiza nesses setores “produção” de itens destinados à venda, seja na qualidade de revendedor, seja na qualidade de fabricante, motivo pelo qual as máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao seu ativo imobilizado, considerados essenciais e imprescindíveis à consecução das mencionadas atividades, sem os quais as mesmas restariam obstadas ou deveras prejudicadas, geram crédito das contribuições sobre a depreciação incidente.

É nesse contexto, portanto, que entende a Recorrente que se tem claro o fundamento pelo qual faz jus à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação das máquinas, equipamentos e bens incorporados ao seu ativo imobilizado, indispensáveis ao desenvolvimento da sua atividade comercial.

Sem razão à Recorrente.

Entendo que a glosa deve ser mantida, com fundamento no art.3º, VI e VII, da Lei nº10.833/03, já que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se identifica com a “produção de bens” ou “prestação de serviços”.

As máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com exceção das edificações e benfeitorias, somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, no caso da empresa, seu ramo de atividade é comercial, especificamente supermercadista.

Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos

Explica a Recorrente que esse tópico trata de serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na produção (seja ela industrial ou comercial) e contratados a pessoas jurídicas devem ser considerados “insumos” e, portanto, passíveis de crédito de PIS e COFINS, com base no inciso II do art.3º das Leis nº10.637/02 e nº10.833/03.

Ainda, salienta que o direito a crédito se estende às peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica, desde que não venham a integrar o ativo imobilizado.

Valem aqui as mesmas considerações, antes feitas, quanto a impossibilidade de creditamento de insumos sobre a aquisição de bens e serviços em atividade comercial.

Quanto a alegação de que as despesas com manutenção de empilhadeiras utilizadas nos centros de distribuição tem direito a crédito como despesa de armazenagem, com fundamento no inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833/03, entendo que tal despesa não pode ser considerada armazenagem.

A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

[...]

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Percebe-se, pelo dispositivo transcrito, que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", não havendo qualquer referência a gastos com a movimentação interna das mercadorias ou até mesmo com a manutenção, partes e peças de equipamentos associadas à movimentação ou armazenagem.

Dessa forma, entendo que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento, devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre a manutenção de máquinas (empilhadeiras) utilizadas no centro de distribuição.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho do Acórdão nº 3301003.874, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo parcialmente abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

Dessa forma, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não se caracterizam com armazenagem e frete de venda, por ser inaplicável ao caso o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, devendo ser mantida a glosa.

Créditos de PIS e COFINS sobre ICMS-ST

O Contribuinte pleiteia a reversão da glosa sobre o cálculo de créditos incidentes sobre o ICMS substituição tributária pago na aquisição de mercadorias por entender que esse ICMS compõe o custo de aquisição, com fundamento no art. 289, § 3º, do RIR/99, devendo, por isso, ser incluído na base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS a ser descontado.

Como é cediço, na substituição tributária ocorre uma antecipação no recolhimento do imposto ICMS que incidiria em operação futura de circulação de mercadoria a ser realizada pelo substituído, real Contribuinte do imposto. Assim sendo, o ICMS substituição tributária não compõe o custo de aquisição da mercadoria pelo substituído, posto que representa o ICMS devido por conta do seu faturamento que foi recolhido antecipadamente pelo substituto, não podendo o Contribuinte se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento.

Além disso, a parcela relativa ao ICMS Substituição tributária não integra a base de cálculo das operações do vendedor (substituto), não sofrendo, portanto, a incidência das contribuições sobre esse tributo, nos termos da Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, que estabelece a não inclusão na receita bruta o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, *in verbis*:

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

De forma semelhante, no regime não cumulativo estes valores também estão fora do âmbito de incidência das contribuições, conforme disposto no artigo 1º, § 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com essa motivação, entendo por correta a manutenção da glosa.

Glosa de créditos de armazenagem de produtos e despesas aduaneiras

A Recorrente explica que as operações de importação de mercadorias destinadas à revenda envolvem uma série de despesas aduaneiras a serem suportadas pelo importador, sendo certo que tais dispêndios são incorridos em território nacional quando do desembaraço e do armazenamento das mercadorias importadas.

Nesse passo, defende que os gastos com desembaraço aduaneiro e quaisquer outros diretamente atribuíveis à aquisição das mercadorias integram o seu custo de aquisição.

Na medida em que as denominadas despesas com desembaraço aduaneiro e de armazenagem integram o custo de aquisição das mercadorias adquiridas e são pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, deve ser garantida à impugnante o direito à apropriação de créditos de PIS/COFINS, com fulcro no art.3º, inciso I, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03.

A Receita Federal do Brasil tratou dessa matéria na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei nº 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

“Solução de Consulta Cosit nº 241/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

[...]

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com **serviços aduaneiros**, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. **Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.”**

(negritos nossos)

“Solução de Divergência Cosit nº 7/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se **em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços** a partir da produção de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição”**

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I – **o valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.”

Por concordar com os fundamentos expostos, entendo que os gastos com despachos aduaneiros na aquisição de mercadorias importadas não dão direito a crédito sobre as contribuições ao PIS e à COFINS.

Quanto à armazenagem, o creditamento é previsto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. Tal previsão legal de crédito se dá de forma em relação a despesas com armazenagem, abarcando as despesas de armazenagem relacionadas com mercadorias nacionais e de importadas, tanto na compra ou como na venda. Entretanto, há a exigência de que a despesa com armazenagem deve ser derivada de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no país, conforme determina o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, deve ser cancelada a glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre Despesas com armazenagem de mercadorias importadas.

Presunção indevida de que os créditos de PIS e COFINS do mês de dezembro de 2013, nos valores de 174.633,49 e R\$ 804.272,43 correspondiam a depreciação de ativos-apropriação extemporânea

Em sua defesa, a Empresa alegou neste tópico que, na verdade, os créditos glosados foram calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, os quais estão expressamente autorizados no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03. Para provar o alegado, juntou os documentos de fls.66.989 a 67.145.

A DRJ, embora tenha reconhecido a existência de permissivo legal para o crédito almejado, indeferiu as alegações da Recorrente sob o fundamento de que o relatório da Recorrente não especifica a quais edificações ou imóveis se referem os dispêndios realizados, tampouco o ano em que foram incorridos. Além disso, afirma que o documento apresentado pela

Recorrente deveria estar acompanhado de "elementos contábeis" que lhes conferisse certeza e confiabilidade.

A Recorrente apresentou amostra do Relatório juntado na folhas de nºs.66.989 a 67.145, na qual constam os elementos supostamente ausentes citados pelo acórdão recorrido. Também aduz que no Relatório apresentado constam exatamente as informações constantes em sua contabilidade, ou seja, ele é o próprio "elemento contábil" supostamente ausente.

Em vista dos documentos constantes nos autos, achou por bem o Colegiado que a Fiscalização analisasse essa documentação atinente à amortização em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, quanto ao seu potencial para gerar créditos com fulcro no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03, conforme o seguinte quesito constante da referida resolução:

f) Informar, se, em vista da documentação apresentada pela Recorrente nas fls.66.989 a 67.145, é possível inferir que os montantes glosados em dez/2013, nos valores de R\$ 174.633,49 e R\$ 804.372,43, referem-se realmente a créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, com fundamento no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o Auditor Fiscal elaborou relatório conclusivo sobre a solicitação, com o seguinte conteúdo:

Quanto às glosas dos créditos extemporâneos de R\$ 174.633,49 do PIS e de R\$ 804.372,43, descontados pelo contribuinte no período de apuração de dezembro/2013, é de se admitir que sejam revertidas, tendo em vista as informações trazidas aos autos pelo contribuinte e a existência da conta contábil de depreciação 132404 – Amortização acumulada em benfeitorias de imóveis de terceiros, com saldo de R\$ 48.878.247,68 em 31/12/2013, face ao disposto no art. 3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

(negrito nosso)

Assim, com base no relatório da diligência fiscal, deve ser revertida a glosa de “créditos extemporâneos do PIS e da COFINS sobre depreciação”, haja vista que a Recorrente logrou êxito em comprovar que os montantes descontados de R\$ 174.633,49 do PIS e de R\$ 804.372,43 da COFINS, descontados pelo contribuinte no período de apuração de dezembro/2013, tratam, em verdade, de créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, com fulcro no art.3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº10.833/03.

Erro na apuração das bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre bens adquiridos para revenda

A Fiscalização constatou diferenças a menor na apuração da base de cálculo de créditos incidentes sobre a rubrica da DICON “bens adquiridos para revenda”, referente aos períodos de apuração de abril/2012 a novembro/2012 e abril a dezembro/2013.

Inicialmente, a Recorrente reivindica que seja usada como referência para comparação com os valores apurados pela Fiscalização aqueles informados pelo Contribuinte constante da DICON retificadora, entregue mediante intimação da Fiscalização, ao invés dos valores constantes da DICON original, como fez o Auditor Fiscal. A Fiscalização, ao proceder dessa forma, apurou uma diferença de base de cálculo no período fiscalizado de

aproximadamente 906 milhões de reais, enquanto se tivesse adotado a DACON retificadora a diferença cairia para aproximadamente 150 milhões.

Sem maiores considerações, entendo que não pode ser acolhida a pretensão da Recorrente, isso porque a referida DACON retificadora foi entregue quando a empresa se encontrava sob procedimento fiscal, o que exclui a sua espontaneidade, situação essa prevista no §1º, art 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O fato também da DACON retificadora ter sido entregue devido à intimação formulada pela Fiscalização, e durante o procedimento fiscal, não muda em nada a situação quanto a sua de perda da espontaneidade.

Desta feita, os valores informados a menor na rubrica de “bens para revenda” constante das DACONs retificadoras não exclui a responsabilidade da empresa sobre as diferenças admitidas e constituem, em verdade, uma confirmação pelo Contribuinte de grande parte das diferenças apuradas pela Fiscalização.

As referidas diferenças totais apuradas pela Fiscalização foram consolidadas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições, constantes das e-fls.1.221 a 1.407. Tais dados tiveram como fonte dos dados primária aqueles valores discriminados pelo próprio Contribuinte ao longo da ação fiscal, em atendimento aos Termos de Intimações de nº04 e 07, onde foram apresentados os mapas de apuração de PIS e COFINS (e-fls.152 a 164) e confirmadas na escrituração contábil digital (ECD).

Tendo em vista que no referido demonstrativo de apuração das contribuições não se encontrava discriminado analiticamente por nota fiscal de entrada, este Colegiado achou por bem baixar o processo em diligência para que a Fiscalização realizasse os seguintes procedimentos:

- a) Elaborar planilha consolidada com os dados mensais, com totalização, de **todas** as notas fiscal, de forma analítica (Data de Entrada, CFOP, Nº Nota Fiscal, Fornecedor, Descrição do Produto, NCM, Base PIS/COFINS) que compuseram o valor de Compras para revenda **passíveis de geração de crédito** no lançamento referente ao período autuado;
- b) Verificar se nas planilhas de notas fiscais apresentadas pela Recorrente nas fls. 71.345, 71.348 e 71.351, constam notas fiscais **passíveis de geração de crédito** referente ao período do lançamento, além daquelas já indicadas na elaboração da planilha do item anterior. Em caso positivo, a Fiscalização deverá confirmar a veracidade dos dados das notas fiscais e elaborar nova planilha consolidada na forma do item anterior
- c) Intimar o Contribuinte a informar se discorda sobre algum valor constante das notas fiscais da planilha elaborada (notas em duplicidade, erro de valor, etc);
- d) Intimar o contribuinte a indicar, caso assim deseje, os dados de outras notas fiscais, por ventura existentes, que deveriam compor as compras para revenda no período autuado na infração. A Fiscalização deverá confirmar a veracidade dos dados das notas fiscais, caso apresentadas, por meio da nota fiscal eletrônica ou em papel. No caso de divergência de algum dado, o Auditor deverá juntar aos autos elementos comprobatórios;
- e) Caso a Fiscalização confirme a veracidade da novas fiscais apresentadas, deverá elaborar planilha consolidada mensal com as notas fiscais de compras para revenda, na forma do item "a", incluindo aquelas, por ventura, apresentadas pela Recorrente;

Cumprida a solicitação do Colegiado, o Auditor Fiscal informa em planilha a relação de notas fiscais relativas às compras geradoras de créditos de PIS e COFINS, do período de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013.

A Fiscalização obteve arquivo com a discriminação das notas fiscais sobre o qual o Contribuinte se manifestou, ficando constatada a existência de direito a créditos sobre compras que não foram detectados à época do lançamento, com a ressalva de que álcool e refrigerantes (monofásicos), bobinas e etiquetas para uso do contribuinte, e os tributados à alíquota zero do PIS e da Cofins, tais como iogurte, hortifrutigranjeiros, massas para pizza e pastel (cujo ncm correto é 1902), queijos tipo mussarela e parmesão, requeijão e ricota, não são geradores de créditos dessas contribuições. Por fim, elaborou o Relatório Fiscal (e-fls. 71.549 a 71.550) e anexou os arquivos não pagináveis contendo as planilhas do recálculo do lançamento de ofício, em razão das glosas canceladas na diligência (e-fls. 71.551 a 71.568).

O Contribuinte se manifestou quanto ao resultado da diligência reiterando o pedido de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e atacando a inclusão de alguns novos tipos de mercadorias adquiridas na planilha elaborada pela Fiscalização, atinente a produtos sujeitos à alíquota zero e monofasia, alegando mudança de critério jurídico.

Por fim, arguiu que houve a exclusão em duplicidade nas planilhas elaboradas na diligência dos produtos sujeitos à alíquota zero que haviam sido originalmente considerados.

Quanto ao pedido de nulidade da autuação, a matéria já foi abordada na preliminar.

No que se refere aos novos produtos considerados como sujeitos à alíquota zero e monofasia pela Fiscalização (Valor Total das NF de Compras que não geram crédito do PIS/Cofins, conforme apurado na diligência), constante das planilhas das e-fls. 71.552 a 71.568) e questionados pela Recorrente (queijo tipo cheddar, iogurtes produzidos a partir do leite de búfala e de soja, iogurtes classificados como sobremesas-chandelle, açúcares de glace, cristal, demerara, refinado e sachet, cappuccino, arruda, gengibre, milho verde, massas de pizzas e pastel, bobinas e etiquetas) essa matéria foi analisada no tópico “Glosa de créditos sobre aquisições de produtos tributados à alíquota zero e sobre produtos monofásicos”.

Por fim, procede a reclamação da Recorrente quanto a duplicidade na exclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero originalmente considerados, posto que nas planilhas de apuração de PIS/COFINS elaboradas pela Fiscalização, em sede de diligência fiscal, o valor apurado no campo “glosas sobre excesso de base de cálculo bens para revenda canceladas na diligência” constante da planilha de “recálculo das diferenças apuradas na diligência” (e-fls. 71.551 a 71.568) exclui os totais de produtos sujeitos à alíquotas zero e monofásicos apuradas, mas ocorre que no campo “total das glosas”, da mesma planilha, estão incluídas aí aqueles valores que foram originalmente considerados como glosa de produtos sujeitos à alíquota zero e monofásicos, constante dos demonstrativos de e-fls. 1.221 a 1.407. Assim, é indevido que a Fiscalização exclua novamente a mesma parcela de bens sujeitos à alíquota zero e monofasia sobre a rubrica de “bens adquiridos para revenda” em outra parcela separada, como procedeu na planilha de Consolidação de glosas de crédito.

A fim de evitar a duplicidade no cálculo do lançamento, faz-se necessário que aqueles valores relativos à “Glosas de créditos do PIS/COFINS sobre produtos de alíquota zero ou monofásicos” constante da planilha “CONSOLIDAÇÃO DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DO PIS/COFINS” (e-fls. 1.221 a 1.407) originalmente considerados, sejam objeto de ajuste na planilha “DETALHAMENTO DAS DIFERENÇAS DE PIS DEVIDAS RECALCULADAS NA

DILIGÊNCIA FISCAL” (e-fls.71.551), elaborada na diligência fiscal, como dedução do campo “Total das Glosas”.

Dessa forma, em vista da diligência realizada, deve ser reduzida a infração à título de “glosas de créditos do sobre excesso de base de cálculo de bens para revenda”, na forma apurada na diligência, constante das planilhas de e-fls.71.551 a 71.568, bem como, aqueles valores relativos à “Glosas de créditos do PIS/COFINS sobre produtos de alíquota zero ou monofásicos” constante da planilha “CONSOLIDAÇÃO DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DO PIS/COFINS” (e-fls.1.221 a 1.407) originalmente considerados, sejam objeto de ajuste na planilha “DETALHAMENTO DAS DIFERENÇAS DE PIS DEVIDAS RECALCULADAS NA DILIGÊNCIA FISCAL” (e-fls.71.551), elaborada na diligência fiscal, como dedução do campo “Total das Glosas”.

Impossibilidade de cobrar juros moratórios sobre multa de ofício

Essa questão já foi pacificada no CARF por meio da publicação da súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- i) reverter as glosas sobre a aquisição dos seguintes produtos: a) queijo cheddar; b) açúcares (glace, cristal, demerara, refinado, sachet) da classificação 17.01.99.00 adquiridos anteriormente a 09/07/2013; c) cappuccino; d) arruda, gengibre e milho verde em conserva (NCM 2005.80.60); e e) pizza e pastel enquadrados na posição 1905;
- ii) reverter a glosa de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros do mês de dezembro de 2013, conforme conclusão do relatório da diligência fiscal;
- iii) cancelar a glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre Despesas com armazenagem de mercadorias importadas.
- iv) proceder a reversão de glosa de créditos sobre excesso de base de cálculo de bens para revenda, na forma apurada na diligência, conforme e-fls. 71.551 a 71.568; e
- v) reconhecer a duplicidade da exclusão, na apuração das contribuições, dos valores totais de produtos sujeitos à alíquotas zero e monofásicos apurados, na forma explicitada no presente voto;

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo, ousou dele discordar em relação à manutenção das glosas de créditos referentes (i) aos queijos e iogurtes elaborados com leite de búfala, cabra ou soja e “Iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle”; (ii) à depreciação de bens do ativo imobilizado dos setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante.

Em relação à primeira matéria, assim se manifestou o ilustre relator em seu voto:

Como informa a Recorrente em seu recurso, no julgamento da impugnação apresentada a DRJ procedeu ao cancelamento das glosas relativas às aquisições de “queijo do reino” e dos queijos dos tipos “3 queijos”, “gouda”, “gruyere”, “bric”, “fondue” e “gorgonzola”. No entanto, foi mantida a glosa com relação às aquisições dos queijos produzidos a partir de leite de búfala ou cabra, uma vez que os julgadores entenderam que a redução de alíquotas promovidas pelo art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925/04, alçaram os referidos produtos, *in verbis*:

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)

(...)

XII - queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O Contribuinte se socorre da legislação do MAPA (Ministério da Agricultura, Agropecuária e Abastecimento) para afirmar que o termo “queijo” sozinho sempre diz respeito unicamente a leite de vaca, enquanto os leites derivados de outros animais (cabra, búfala), por regra, sempre vem acompanhado do nome do animal, tais como “queijo de búfala”, “queijo de cabra”, etc. Nesse sentido, o Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Decreto nº 30.691/52):

*Art. 475. Entende-se por leite, **sem outra especificação**, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, **de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.** (negritos nossos)*

Dessa forma, a Recorrente entende que o termo “leite” utilizado no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925/04, diz respeito unicamente a leite de vaca, não abrangendo o leite derivado de outros animais, tais como búfala ou cabra. O mesmo raciocínio entende que deve ser aplicado aos queijos.

Não deve prosperar a pretensão da Recorrente, pois, como se percebe, os referidos produtos estão sujeitos à alíquota zero para as contribuições e há vedação expressa para a apropriação de créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

(...)

Também não cabe à Recorrente tentar limitar o sentido ou alcance dos termos constantes da lei tributária com base em práticas de outro órgão que não possui competência para tratar dos assuntos da área tributária. Se a lei tributária fala em “queijo” ou “leite”, é evidente que trata de todos os seus tipos e origem, não sendo lícito ao intérprete querer limitar o seu alcance na aplicação da lei, pois, em se tratando de

benefício fiscal, o termo deve ser interpretado de forma literal, consoante o art. 111 do CTN.

(...)

Com relação às mercadorias “iogurtes produzidos com leite de búfala”, “iogurtes produzidos com leite de soja” e “Iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle”, não deve ser acolhida a pretensão da Recorrente com base nos mesmos fundamentos utilizados dos queijos de búfala e de cabra.

Com a devida vênia, entendo assistir razão ao Recorrente. Com efeito, o art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925/04 individualizou quais os tipos de queijo que poderiam gozar do benefício fiscal da redução a 0 (zero) das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, e dentre estes não se encontram “queijos e iogurtes elaborados com leite de búfala, cabra ou soja e iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle”.

Partindo da mesma premissa do ilustre relator, se a lei concedeu este benefício fiscal de redução a 0 (zero) da alíquota para “queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado”, não pode o intérprete da lei ampliar o seu alcance para “queijos e iogurtes elaborados com leite de búfala, cabra ou soja e iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle”.

Logo, estando fora do rol de bens beneficiados por este dispositivo legal, os “queijos e iogurtes elaborados com leite de búfala, cabra ou soja e iogurtes classificados como sobremesa – Chandelle” podem ser tributados normalmente pelas contribuições e, por via de consequência, geram o direito ao creditamento, devendo ser revertidas as glosas.

Quanto à depreciação de bens do ativo imobilizado dos setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, vejamos a norma de regência da matéria:

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

(...)

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos **encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput**, incorridos no mês;

Como se verifica, a tomada de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando estes itens tenham sido adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. O Recorrente é um supermercado, empresa que se dedica, predominantemente à revenda de mercadorias, atividade que só permite a tomada de créditos sobre bens adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, inciso I, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, a revenda de bens não é a única atividade empresarial do Recorrente. Ao seu lado, exerce também outras atividades, por meio dos seus setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante. Nestes, indubitavelmente, ocorre a produção de bens destinados à venda, no caso, itens de alimentação. Apesar de tais atividades não se caracterizarem como industrialização, observe-se que o texto legal utiliza a expressão “produção de bens”, e não “industrialização de bens”.

Sobre a possibilidade de creditamento PIS/COFINS por supermercados, já se manifestou a Secretaria da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 183 – Cosit, de 17/03/2017, nos seguintes termos:

EMENTA:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA E AÇOGUE. COMBUSTÍVEIS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

No caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açogue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;

c) é permitida a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados na padaria diretamente na produção de bens destinados à venda;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos do setor de açogue, uma vez que este não produz bens destinados à venda.

(...)

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relacionada à legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas segundo a sistemática da não cumulatividade, em conformidade com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e com a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

2. Informa que atua em diversos ramos de atividade, mas que para a presente consulta importa a atividade de supermercado.

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

15. Acerca da modalidade de creditamento aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no site eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

(...)

17. Portanto, conforme explanado na Solução de Divergência transcrita, verifica-se que a outorga do creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) está condicionada à aplicação direta do insumo (bem ou serviço) na produção ou na fabricação de bem destinado à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

18. Fixadas essas premissas acerca da modalidade de creditamento aquisição de insumos, podem ser analisados os questionamentos apresentados pela consulente. Por questões didáticas, os questionamentos serão apresentados em ordem diversa da disposta pela interessada.

(iv) o gás consumido nos fornos da padaria;

19. Como não há previsão específica de creditamento em relação a tal dispêndio, deve-se averiguar se é possível o creditamento na modalidade aquisição de insumos.

20. A atividade de padaria não é considerada industrialização por expressa vedação do art. 5º, I, a, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Entretanto, não há que se negar que apesar de não realizar industrialização, a padaria do supermercado, em regra, produz bens destinados à venda, como, por exemplo, alimentos que serão comercializados: pães, bolos, dentre outros. Por conseguinte, os bens utilizados como insumos na produção desenvolvida por essa atividade satisfazem a exigência da legislação ora citada para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

21. Dessa forma, o gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado gera direito ao crédito na modalidade aquisição de insumos para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência não cumulativo.

(i) os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na padaria;

22. Quanto à apuração de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado é admissível no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços;

23. Como dito anteriormente, a atividade de padaria pode ser considerada de produção de bens destinados à venda, permitindo a assim a apuração do crédito em voga em relação aos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica diretamente utilizada nessa produção, e somente em relação a eles.

24. Cabe à própria consulente verificar quais bens incorporados ao seu ativo imobilizado se enquadrariam nas hipóteses acima, podendo-se supor que, dentre os elencados na consulta, atendam a tais condições, por exemplo, o forno da padaria (produção de pães a serem vendidos na panificadora do mercado).

(ii) os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no açougue;

25. A atividade de açougue, em regra, não é considerada industrialização, nem tampouco produção de bens destinados à venda, já que promove apenas a revenda de produtos com algum tipo de modificação, como, por exemplo, desossa e limpeza da carne, fatiamento de frios, etc.

26. Assim, as máquinas e equipamentos utilizados na atividade de açougue da consulente não são utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, e, por conseguinte, é vedado o desconto de crédito sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos deste setor (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(v) os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica.

27. Com relação ao direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, conforme já exposto acima, no caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros (inciso III do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

28. Ademais, como também ressaltado na Solução de Divergência transcrita acima, os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica consumida pela própria pessoa jurídica não constituem insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) para sua atividade, pois os geradores não protagonizam, por si só, a produção, conquanto a energia gerada seja necessária.

29. No caso em apreço, tendo em vista que a energia elétrica não é adquirida de pessoa jurídica, mas sim produzida pelos próprios geradores da consultante, e como os geradores não são utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda, é vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os dispêndios com combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica da consultante.

(iii) sobre os encargos de depreciação dos geradores de energia elétrica;

30. Por fim, em relação aos encargos de depreciação dos geradores de energia elétrica, ressalta-se que a apuração de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado só é admissível em duas hipóteses: (a) sobre as máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços; (b) sobre as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica.

31. Como já mencionado acima, os geradores não são utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda, e, portanto, é vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre seus dispêndios de depreciação (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Posteriormente ao julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, novamente se manifestou a Secretaria da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 34 – Cosit, de 18/03/2021, nos seguintes termos:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADES COMERCIAIS. REVENDA DE BENS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da referida contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

RESTAURANTES. VENDA DE REFEIÇÕES. POSSIBILIDADE.

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs). POSSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO. MATERIAIS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

(...)

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como atividade econômica principal o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, correspondente ao código 47.11-3/02 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), além de exercer as seguintes atividades secundárias:

- a) padaria e confeitaria com predominância de revenda (CNAE 47.21-1/02);
- b) comércio varejista de carnes - açougues (CNAE 47.22-9/01);
- c) comércio varejista de móveis (CNAE 47.54-7/01);
- d) comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação (CNAE 47.52-1/00);
- e) restaurantes e similares (CNAE 56.11-2/01);
- f) fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para consumo domiciliar (CNAE 56.20-1/04);
- g) lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares (CNAE 6.11-2-03);
- h) comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (CNAE 46.37-1/99);
- i) comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo (CNAE 47.53-9/00);
- j) comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática (CNAE 47.51-2/01); e
- k) fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria (CNAE 10.91-1/02).

2. A consultante relata que, para realizar suas atividades econômicas, deve seguir normas rígidas de higiene alimentar referentes à limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, estabelecidas pela vigilância sanitária e pelos demais órgãos regulamentadores.

Como exemplo, cita os seguintes atos:

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

10. Ao referir-se às suas atividades econômicas, a consultante registra que está sujeita a "normas rígidas de higiene alimentar referente a limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos".

10.1 Em vista disso, as atividades citadas na consulta serão agrupadas em duas categorias:

a) no primeiro grupo (atividades meramente comerciais), as atividades que se referem expressamente ao comércio de bens em geral (itens 'b', 'c', 'd', 'h', 'i' e 'j' do primeiro parágrafo), acrescidas das atividades meramente comerciais referentes à revenda de

produtos que sejam produzidos por terceiros e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo; e

b) no segundo grupo (demais atividades), as atividades de venda de alimentos que sejam produzidos pela própria consultante e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo, que não se caracterizam como atividades meramente comerciais.

(...)

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a atividades comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

(...)

14. Examinando o texto transcrito no parágrafo anterior, verifica-se que, conforme esclarecido na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se que não existem insumos na atividade de revenda de bens.

15. Consequentemente, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a atividades meramente comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

16. Em relação à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes às outras hipóteses apresentadas pela consultante, deve ser verificado o atendimento simultâneo de requisitos relativos às naturezas (i) das atividades da pessoa jurídica e (ii) dos dispêndios em questão.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes à venda de alimentos de produção própria, na modalidade aquisição de insumos.

17. Passa-se ao exame dos dispêndios vinculados às atividades de venda de alimentos que sejam produzidos pela própria consultante e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo, quanto ao requisito "natureza das atividades da pessoa jurídica".

18. Acerca da possibilidade de restaurantes apropriarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que tiverem sido produzidos por eles, esta Cosit exarou a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, publicada no DOU de 26 de dezembro de 2017, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receita-federal/ptbr/acao-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

19. Os trechos importantes para o esclarecimento da presente questão são descritos abaixo:

(...)

20. Portanto, embora a atividade de restaurantes seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permite-se a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que eles tenham elaborado.

21. No presente caso, o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, também se aplica à produção e venda de alimentos pela consultante em circunstâncias similares, tais como o fornecimento de alimentos de produção própria para consumo domiciliar ou as vendas de alimentos de produção própria realizadas por seus setores de padaria, confeitaria, lanchonete ou similares.

22. Tendo sido constatada a possibilidade de que a consultante, caso sejam atendidos os demais requisitos da legislação de regência, aproprie créditos da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins referentes a alimentos por ela produzidos e vendidos em seus setores dedicados às atividades de restaurante, padaria, confeitaria, lanchonete, etc. (requisito natureza das atividades da pessoa jurídica), passa-se a verificar se seus dispêndios com (i) contratação de serviço de limpeza, higiene, dedetização, conservação e remoção de resíduos, e (ii) aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) e material de conservação e limpeza também geram direito à apropriação dos referidos créditos.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de conservação e de remoção de resíduos, e a materiais de conservação na modalidade aquisição de insumos.

23. No que se refere à contratação de serviços de conservação e de remoção de resíduos, bem como à aquisição de materiais de conservação, cumpre registrar que a consultante não esclarece em que consistem esses serviços e materiais, nem as circunstâncias em que eles são empregados.

(...)

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes aquisição de EPI, na modalidade aquisição de insumos.

25. No que se refere à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes à aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs), foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 32, de 30 de março de 2020, publicada no DOU de 2 de abril de 2020, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

26. Os excertos relevantes da Solução de Consulta supradita para a elucidação da desta matéria são os seguintes:

(...)

27. Consequentemente, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, os equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica na atividade de produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a dispêndios com serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, bem como materiais de limpeza, na modalidade aquisição de insumos.

28. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, apresenta a seguinte análise da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, na modalidade aquisição de insumos:

29. Portanto, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos (utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços) podem ser considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Nesse contexto, os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados nos setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante geram o direito ao creditamento, devendo ser revertidas as glosas.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por maioria de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Ousei em divergir em parte do I. Conselheiro Relator e da conclusão alcançada no julgamento quanto aos dois itens abaixo especificados.

I – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Quanto a preliminar de nulidade da autuação, entendo que caberia ser reconhecida a nulidade do presente lançamento especificamente quanto a parcela autuada referente aos bens para revenda (item g da autuação).

Com efeito, com fulcro na fundamentação normativa geral de créditos de PIS e COFINS, afirma a fiscalização que o sujeito passivo teria tomado diferentes créditos em desconformidade com a lei, assim especificadas no Termo de Verificação Fiscal:

6. Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, o legislador, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade. **Assim, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.**

7. **Em relação à atividade econômica realizada pelo contribuinte, isto é, comércio varejista e atacadista, a legislação definiu que, além dos bens adquiridos para revenda, desde que não monofásicos nem tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, leasing mercantil, aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, bem como armazenagem e fretes nas operação de vendas.** Consequentemente, não existe previsão legal para o desconto de créditos do PIS/Cofins sobre outros dispêndios, tais como bens para consumo próprio, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, aluguéis desses mesmos itens, tarifas de cartões de crédito, nem sobre depreciação de ativos.

8. Entretanto, na análise da Escrituração Contábil Digital (contas contábeis 1103080004 e 113305 – Pis a Recuperar, 1103080005 e 113306 – Cofins a Recuperar, 4101010002 e 321200 – Compras), da Escrituração Fiscal Digital - EFD – ICMS, da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições e dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, a fiscalização constatou os seguintes procedimentos adotados pelo contribuinte na apuração do PIS e da Cofins, que estão em desacordo com a legislação que rege a matéria:

- a) Desconto de créditos sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero das contribuições (queijos e papel higiênico);
- b) Desconto de créditos sobre aquisição de produto monofásico (álcool de uso doméstico);
- c) Desconto de créditos sobre aquisição para consumo próprio de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança;

d) Desconto de créditos sobre dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, ICMS-Substituição Tributária, fretes entre centro de distribuição (CD) e outros estabelecimentos do fiscalizado ou para transporte de imobilizado, armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras;

e) Desconto de créditos sobre “Serviços Utilizados como Insumos”, informados nas linhas 03 das fichas 06A e 16A do Dacon de março/2011, tais como manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por mão de obra temporária;

f) Desconto de créditos sobre “Aluguel de Máquinas e Equipamentos”, informados nas linhas 06 das fichas 06A e 16A dos Dacons;

g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições - Dacon (fichas 06A e 16A, linhas 01. Bens para Revenda) bases de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.

h) A Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, referente aos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2013, foi transmitida via Sped, mas com os campos de valores preenchidos com zero. (e-fls. 1.226/1.227 – grifei)

Ainda que de forma geral, com fulcro nos dispositivos normativos transcritos no relatório fiscal, a fiscalização trouxe os fundamentos normativos e identificou os valores globais para as glosas dos itens correspondentes aos bens para revenda tributados à alíquota zero ou no regime monofásico (itens ‘a’ e ‘b’), bens e serviços adquiridos como insumos (itens ‘c’ a ‘e’) e o erro no preenchimento da Escrituração Fiscal Digital (item ‘h’). Entretanto, a fiscalização não trouxe qualquer fundamento legal ou justificativa concreta e clara para as glosas perpetradas nos itens ‘f’ e ‘g’.

Especificamente quanto ao item ‘f’, não cabe aqui fazer maiores digressões, vez que a diligência realizada na primeira instância a fiscalização identificou que não haviam motivos para a glosa dos valores de aluguéis de máquinas e equipamentos, tratando-se de despesa passível de crédito na forma da lei para as empresas varejistas. Esta glosa foi revertida pela decisão de primeira instância, em parcela não sujeita a recurso de ofício.³

Por sua vez, quanto à rubrica “Bens para revenda” identificada pela fiscalização no item “g” acima, a nulidade mostra-se insanável, vez que a fiscalização não demonstrou, no Auto de Infração, as razões de fato e de direito para que a glosa fosse perpetrada por meio de lançamento de ofício.

Com efeito, especificamente quanto a esse item, a fiscalização indica no Auto de Infração que as diferenças seriam autuadas com base em informações que teriam sido prestadas pelo próprio sujeito passivo em seus DACONS dos períodos de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, nas fichas 06A e 16A, linhas 01 (“Bens para Revenda”). Como

³ Como indicado na r. decisão de primeira instância: “Dos Dispêndios com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Dentre às infrações lançados nos autos de infração consta a do item “F” do TVF, com o seguinte conteúdo: “f) Desconto de créditos sobre “Aluguel de Máquinas e Equipamentos”, informados nas linhas 6 das fichas 06A e 16A dos Dacons;” Ocorre, entretanto, que na diligência fiscal realizada, conforme se verifica no “Relatório de Diligência Fiscal” (apensado às fls. 67.165 a 67.170), a autoridade a quo deu razão à interessada, consignando que, no caso, “a legislação permite o creditamento de forma sobre gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, mesmo que sejam exclusivamente de comércio varejista e/ou atacadista.”. E nesse sentido, opinou pelo cancelamento das glosas que haviam sido lançadas inicialmente, consoante o arquivo não paginável “Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal”. (e-fl. 67.338 - grifei)

indicado na autuação as “bases de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.” (e-fl. 1.227) Assim, afirmou a fiscalização que os valores de crédito de bens para revenda indicado no DACTON seria superior àquele depreendido das notas fiscais escrituradas pela empresa.

Contudo, não foi anexada à autuação qualquer memória de cálculo dessa diferença, ou mesmo as informações da escrituração fiscal na qual a fiscalização teria se baseado. Não são identificadas as notas fiscais escrituradas pela empresa ou mesmo qual a relação de notas fiscais escrituradas que a fiscalização teria considerado para identificar uma diferença em relação ao DACTON. Pela autuação, não é possível sequer confirmar de forma categórica qual o DACTON que a fiscalização teria tomado por base para proceder a autuação, o DACTON original apresentado pelo sujeito passivo com erros ou o DACTON retificador apresentado após intimação fiscal.

Os únicos dados que constam da autuação são valores globais assim identificados no Demonstrativo anexo ao TVF (e-fl. 1.246):

CNPJ 07.170.943/0001-01

DEMONSTRATIVO ANEXO AO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

TDPF 0819000.03355.2014

SP JUNDIAI DRE

CONSOLIDAÇÃO DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DO PIS

	jan-12	fev-12	mar-12	abr-12	mai-12	jun-12
Glosas de créditos do PIS sobre excesso de base de cálculo na Linha 01 Bens para Revenda de ficha 05A do Dacton	-	-	-	2.005.689,12	2.217.795,35	2.587.742,23
Glosas de créditos do PIS sobre produtos de alíquota zero ou monofásicos	6.855,82	8.094,28	13.297,33	7.388,94	2.548,10	1.638,87
Glosas de créditos do PIS sobre Substituição Tributária - ICMS	-	-	-	-	-	-
Glosas de créditos sobre fretes - imobilizado	-	-	-	-	-	-

Exatamente por não ser possível identificar a diferença autuada e o que a fiscalização estaria exigindo na autuação, o I. Conselheiro Relator, acompanhado pela maioria do Colegiado, entendeu pela necessidade de conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência, por meio da Resolução 3402-001.315. Naquela oportunidade, foi solicitada a fiscalização a apresentação de documentos e informações para **demonstrar** a diferença autuada:

- Juntar aos autos as planilhas com os dados fiscais extraídos do Sistema de Escrituração Digital (EFD-ICMS), com totalizações mensais, de analítica (Data de Entrada, CFOP, Nº Nota Fiscal, Fornecedor, Descrição do Produto, NCM, Base PIS/COFINS), que demonstrem os valores reais de compras para revenda ao longo do período fiscalizado, bem como juntar planilha resumo de totais mensais apurados;
- Juntar aos autos as planilhas com os dados contábeis extraídos do Sistema de Escrituração Contábil Digital (ECD), com totalizações mensais, que demonstrem os valores reais de compras para revenda ao longo do período fiscalizado, bem como juntar planilha resumo de totais mensais apurados; (...) (e-fl. 71.381 - grifei)

Ora, em se tratando de Auto de Infração, a diferença autuada e a correspondente fundamentação e documentação que lhe dá suporte já deveriam constar dos presentes autos desde a lavratura da autuação, sob pena de grave cerceamento ao direito de defesa e a correspondente nulidade da autuação.

Com efeito, mantendo-se a autuação com a diligência realizada (que, por sinal, identificou uma série de diferenças impertinentes identificadas originariamente na autuação), o sujeito passivo não pôde devidamente se defender no presente processo administrativo, não podendo apresentar as razões pelas quais essas diferenças seriam impertinentes. Inclusive, a

Delegacia de Julgamento em primeira instância administrativa não teve a oportunidade de analisar os documentos apresentados que supostamente demonstram a diferença autuada que, frise-se novamente, já deveriam estar acostados aos presentes autos desde o início, instruindo a própria autuação.

Acresce-se que os Termos de Intimação recebidos no curso da ação fiscal não integram o Auto de Infração, sendo certo que caberia à fiscalização demonstrar no Auto de Infração como alcançou a diferença tributada. Inclusive, no Termo de Verificação Fiscal anexado à autuação não traça um histórico das intimações fiscais e como elas teriam influenciado na formação da convicção fiscal firmada no Auto de Infração. Além disso, a fiscalização não trouxe fundamentação para autuar todos os valores que foram objeto de retificação no DICON do sujeito passivo, ainda que tenha ocorrido no curso da ação fiscal e por exigência do próprio fiscal.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado⁴, a doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de *fundamento* ao ato administrativo”⁵, como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei nº 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo.⁶

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo.⁷ É na motivação, portanto, que são identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos.

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”.⁸ Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”⁹.

E o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “**indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos**”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo). A ausência de demonstração dos valores autuados desde o

⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. Efeitos das decisões no processo administrativo tributário. Tese (doutorado). Faculdade de direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 96 e ss.

⁵ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43. Sem destaques no original.

⁶ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43.

⁷ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 49.

⁸ RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 83.

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87. p. 11-21, XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

início da presente autuação a macula de grave vício pela falta de motivação clara a expressa dos valores autuados, cabendo ser cancelada quanto ao item 'g'.

A relevância da motivação da autuação foi bem traçada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no Acórdão n.º 3402-004.348 de 29/08/2017, em interesse do mesmo contribuinte, em razões que aqui adoto como fundamento de decidir¹⁰:

(i) A motivação dos atos administrativos

10. Não é preciso muito esforço para concluir que o lançamento tributário é ato administrativo, ao ponto, inclusive, do art. 142 do CTN prescrever que a constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, competindo ao agente público realizá-la sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional¹¹.

11. Por outro giro verbal, o lançamento tributário, na qualidade de ato administrativo, apresenta-se *como manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito*¹². E, por óbvio, em se tratando de ato administrativo deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública¹³ (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90¹⁴.

12. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um dever do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, com precisão, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma

¹⁰ Frise-se que esta alegação de nulidade por vício na motivação saiu vencida pelo voto de qualidade no acórdão em questão.

¹¹ "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

¹² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. "Princípios gerais do direito administrativo (vol. I)". Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 413.

¹³ Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

¹⁴ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito."

explícita, clara e congruente a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo¹⁵.

13. Dar este tipo de tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos*¹⁶.

14. Ademais, a motivação dos atos administrativos é essencial em um Estado Democrático de Direito, na medida em que permite seu controle tanto sob uma perspectiva macroscópica, como também sob um prisma microscópico. Sob uma perspectiva macroscópica, a motivação do ato administrativo permite o exercício do seu controle externo, impedindo, pois, que o Estado, diante da sua posição qualificada pelo poder que possui em face do Administrado, abuse deste poder. Já sob uma perspectiva microscópica, a motivação do ato administrativo permite que o Administrado possa combater, individualmente, os efeitos negativos do ato praticado e que possam lhe estar prejudicando indevidamente. Aqui a motivação está atrelada a uma ideia de "recorribilidade", termo aqui empregado em sentido lato.

(...)

28. **A motivação dos atos administrativos, em especial daqueles atos de natureza vinculada, deve ser precisa, sob pena, inclusive, de desnaturar o caráter vinculativo do ato para torná-lo discricionário ou, o que é pior, transformá-lo em um ato arbitrário. "Fundamentar", pois, o ato administrativo sem precisar o fato social apurado e, ainda, sem concatenar tal fato com o fundamento legal que subsidia o ato administrativo, implica a carência da motivação do ato administrativo, o que torna indevida a exigência fiscal.**

29. Ao assim agir, além de atentar contra a já desenvolvida ideia de motivação, o que a fiscalização faz é, também de forma indevida, desonerar-se do seu ônus probatório de comprovar os fatos constitutivos da pretensão fiscal. **Neste diapasão não se pode perder de vista que o se analisa aqui é um auto de infração, o que é relevante para a resolução da presente demanda, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil**¹⁷. Assim já decidiu este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do então Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da

¹⁵ "in" "Curso de direito administrativo". p. 69.

¹⁶ FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

¹⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade. (...)

Nesse sentido, face a ausência de motivação especificamente quanto ao item 'g' da autuação, voto no sentido de reconhecer a nulidade integral desse item, dando provimento ao Recurso Voluntário em maior extensão em relação à proposta do relator.

II – DO FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA

Ademais, cabe ser igualmente dado provimento em maior extensão quanto ao item de despesa de frete de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, com fulcro no art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Essa questão vem sendo julgada de forma reiterada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido da plena possibilidade da tomada de crédito na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, como se depreende, a título exemplificativo, do Acórdão 9303-010.123 de 11/02/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 (...)

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. (grifei)

O voto da Redatora Designada neste item, Conselheira Vanessa Marini Cecconello, identifica com clareza que se trata de um posicionamento reiterado nesse sentido:

Frente ao conceito de insumos, **merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.**

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, **firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda".**

Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, in verbis:

[...] Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do

sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

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

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. (grifei)

No mesmo sentido vide ainda o acórdão n.º 9303-010.123, de fevereiro/2020 e o Acórdão 3301-008.922 de setembro/2020 de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

Com isso, cabe ser dado provimento ao recurso nesse ponto para reverter as glosas referentes aos fretes para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

III - CONCLUSÃO

Em conclusão, apresento essa declaração de voto para fundamentar as razões pelas quais entendia por dar provimento em maior extensão à proposta do relator e do voto vencedor para reconhecer a nulidade do item 'g' da autuação e admitir como insumo as despesas de frete de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne