



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

Processo nº 19515.722305/2012-46
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.460 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 10 de dezembro de 2014
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente PEPSICO DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 10/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Paulo Guilherme Deroulede, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

RELATÓRIO

Por bem retratar a matéria aqui tratada, transcrevo o relatório produzido pela DRJ de Florianópolis:

Tal verificação fiscal tinha como objetivo analisar os créditos de PIS e de Cofins utilizados pela empresa quando da apuração da base de cálculo das contribuições. O início da fiscalização se deu em 26/08/2011.

De acordo com os autos, o impugnante foi intimado pela fiscalização a apresentar vasta documentação contábil e fiscal, entre outros, conforme a seguir: Livro de Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Lalur; Balancete contábil mensal e acumulado; Plano de Contas; DIRPJ/DIPJ; arquivos magnéticos de notas fiscais, e arquivos com itens de mercadorias e de serviços com notas fiscais de entrada e de saída (fls. 194 a 202); Planilha com os valores declarados no DACON com a base de cálculo das contribuições (fls. 536 a 895); Notas Fiscais (fls. 896 a 1.206); Notas Fiscais emitidas da Pepsico para a própria Pepsico (fls. 1.207 a 1.233); Notas Fiscais de frete entre estabelecimentos (fls. 1.234 a 1.276); Notas Fiscais relativas a materiais de consumo (fls. 1.277 a 1.371); Notas Fiscais – Serviço de Transporte (fls. 1.372 a 1.391); Notas Fiscais de Combustíveis (fls. 1.392 a 1.435); e Notas Fiscais de prestação de serviços (fls. 1.436 a 1.560).

Além desses documentos apresentados via intimação, também foram analisados outros elementos de prova constantes nos sistemas da Receita Federal, como as contas contábeis específicas (SPED Contábil de 2008).

A fiscalização apurou divergências entre os arquivos digitais apresentados pela empresa (conforme recibos do SVA – Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais) e os informados pelo próprio contribuinte no DACON. Destacou a fiscalização que a empresa teve um prazo de 11 meses para a apresentação desses arquivos digitais, visto seus pedidos de prorrogação.

Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte constatou a fiscalização o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins em desacordo com a legislação específica.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.647 a 1.676) foram identificadas as seguintes irregularidades de valores considerados como insumos e que deveriam ser glosados: insuficiência de bens utilizados como insumo e combustível com as notas fiscais apresentadas; energia; devolução de vendas (da empresa para a própria empresa); créditos com alíquota diferenciada; serviços de terceiros que não apresentavam características vinculadas à produção; e outras operações não caracterizadas como insumos (ver Tabela da fl. 1.642).

A ciência foi dada ao contribuinte em 13/12/2012 (fls. 1.678), tendo o contribuinte apresentado impugnação em 11/01/2013 (fls. 1.683 a 1.732). Em síntese o impugnante faz as seguintes alegações:

Preliminarmente a) Nulidade devido à ilegalidade da presunção como meio de prova: entende que as supostas inconsistências basearam-se na análise de documentação por amostragem, defendendo que deveriam ser analisados todos os documentos para comprovar a infração.

b) Nulidade por inconsistências localizadas na apuração dos montantes questionados pela fiscalização, argumentando também que houve cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de descrição fática clara e precisa quanto à suposta infração praticada. Descreve três erros de cálculo na apuração fiscal.

No mérito Discorre, inicialmente, sobre o que entende que a doutrina e a jurisprudência consideram como conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins.

Na seqüência comenta as despesas que teriam sido glosadas pela fiscalização discordando em síntese com base na seguinte argumentação:

a) QUE de acordo com os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar, do valor devido das contribuições, créditos computados em relação a determinados custos e despesas com a aquisição de bens e serviços utilizados em sua atividade empresarial; b) QUE com fundamento no artigo 66, da IN nº 247/02, bem como no artigo 8º da IN nº 404/04, a fiscalização considera insumo apenas os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados à venda, ou aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Contudo, discorre que o conceito de insumo deve ser analisado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Fala que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não apresentam quaisquer ressalvas quanto aos conceitos de insumos, seja em relação à natureza dos bens e serviços adquiridos, seja no que se refere a sua aplicação, direta ou indiretamente, no processo produtivo ou na prestação de serviços. Menciona que tal entendimento já teria sido inclusive ratificado pelo CARF e STJ; c) QUE no que tange ao combustível, em vista do conceito de insumo anteriormente exposto, pode afirmar que existe uma inerência entre as despesas incorridas com os veículos utilizados diretamente e exclusivamente para a venda de mercadorias da requerente, que geram a receita tributável pelo PIS e Cofins. Ou seja, comenta que os gastos com o combustível indicados pelo Agente Fiscal são despesas que deveriam ser incorridas para a geração da receita tributável e, portanto, gerariam créditos para essas contribuições; d) QUE em relação à devolução de mercadorias, compreende ter demonstrado que se tratam de devoluções de venda de terceiros que, por mero equívoco no preenchimento de notas fiscais, indicou uma devolução da requerente para a própria requerente, como comprovam os documentos ora juntados. Não obstante, caso assim não se entenda, o que se admite para fins de argumentação, o impugnante requer a conversão do presente julgamento em diligência, para que

seja comprovado que as notas fiscais ora questionadas dizem respeito a efetivas devoluções de mercadorias de seus clientes certos e, pois, aptas a gerar a apuração de créditos de PIS/Cofins; e) QUE com relação às despesas com serviços cujos créditos de PIS e de Cofins foram glosados, argumenta que não há dúvidas de que estas despesas são essenciais à sua atividade, seja porque o seu aproveitamento está expressamente autorizado em outras hipóteses previstas na legislação. Além disso, diz que se as autoridades fiscais tivessem efetivamente analisado todos os documentos relacionados aos serviços, poderiam ter confirmado o direito ao crédito da requerente. Não obstante, para sanar quaisquer dúvidas sobre o tipo de serviço contratado e sua vinculação ao processo produtivo, requer a realização de diligências e a produção de provas para que sejam analisados todos os documentos de todos os serviços contratados; f) QUE no que tange aos créditos extemporâneos, o impugnante entende que inexistente qualquer vedação expressa na legislação que impeça a escrituração de créditos extemporâneos sem a retificação dos respectivos documentos fiscais ou, contrariamente, que obrigue a realização de tais retificações. Ademais, fala que não se pode perder de vista que o direito ao crédito nas hipóteses ora analisadas encontram respaldo na legislação e que os créditos estão embasados em documentos hábeis e idôneos, não questionados pela fiscalização.

g) QUE é inadequada a aplicação da taxa de juros Selic sobre o valor da multa de ofício.

Por fim, protesta ainda pela juntada posterior de documentos a corroborar seu direito, bem como a realização de diligências para a conseqüente produção de prova pericial, para a comprovação de que as glosas de PIS e de Cofins realizadas pela autoridade fiscal nas hipóteses antes mencionadas são improcedentes.

A par dos argumentos lançados na impugnação apresentada, a DRJ entendeu por bem manter o lançamento em decisão que assim ficou ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM. Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como

medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição para o período desse litígio.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic – por expressa previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM. Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição para o período desse litígio.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Contra esta decisão foi apresentado recurso voluntário onde são reprisados os argumentos lançados na impugnação.

Em 18/08/2014, a Recorrente informa a adesão parcial a reabertura do parcelamento da Lei nº 11.941/09 promovida pela Lei nº 12.973/14 e 12.996/14, e que, por

consequência, desistiu da discussão administrativa em relação as glosas de “bens como insumos (insuficiência)” e “energia” no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008.

VOTO

Alexandre Gomes – Conselheiro Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Para melhor delimitar a matéria que permanece em discussão no presente processo, listo os itens lançados nos autos de infração conforme constam do TFFV:

Bens utilizados como insumos;

Despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive forma a forma de vapor;

devoluções de vendas;

serviços utilizados como insumos;

outras operações com direito a crédito (créditos extemporâneos).

Pois bem, em relação aos itens “a” e “b” acima houve a desistência do recurso interposto, moritò pelo qual passo a analisar os demais itens.

No tocante as glosas relativas as devoluções de vendas temos, de um lado, a Decisão recorrida sustentando a glosa efetuada com base nos seguintes argumentos:

A fiscalização glosou créditos de devolução de vendas da Pepsico para a própria Pepsico (conforme fls. 1.207 a 1.233).

O contribuinte argumenta que tal glosa não pode prosperar, pois a mesma decorreria de vendas realizadas a destinatários certos e que no caso de recusa no recebimento por parte desses não haveria emissão de nota fiscal de devolução, o mesmo ocorrendo no caso de vendas sem destinatários certos.

Mais uma vez foi observado pela fiscalização uma divergência entre os valores apresentados nas notas fiscais em arquivos magnéticos com os declarados pela empresa no cômputo da base de cálculo dos insumos das contribuições (DACON).

Concluiu-se que essas específicas notas fiscais emitidas pela Pepsico para a própria Pepsico, na verdade não apresentariam as características de recusa, visto que a Pepsico não iria recusar a nota fiscal dela mesma. Portanto, não haveria como se aproveitar de créditos com origem em insumos desse tipo de operação.

Ressalta-se que as outras notas fiscais de devolução onde constavam empresas clientes da Pepsico não foram glosadas.

Dessa forma, não há como a empresa querer que seja gerado insumo de uma operação realizada em tese com ela mesma.

*Além do mais, é ainda de se observar que o art. 23 da Instrução Normativa da SRF nº 247/2002 define que os valores de vendas canceladas podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, **quando a tenham integrado**:*

“Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I – das vendas canceladas.”

O mesmo se encontra disposto no inciso VIII, do art. 3º, das Leis nº 10.637/20 e nº 10.833/03, sobre o qual reproduzimos essa última:

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

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

*Ou seja, **as devoluções de venda não geram créditos de PIS e de Cofins**, salvo se foram inclusas as receitas no faturamento da empresa.*

Em que pese para a fiscalização já estar claro que essas operações da empresa para com ela mesma não se tratavam de insumos, constata-se também que tais devoluções não foram integradas ao faturamento da empresa, tendo em vista que o Auto de Infração ter levado em conta no seu enquadramento os dispositivos estabelecidos no referido artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Assim, no entender da fiscalização, além de as glosas terem sido efetuadas em operações que não se caracterizaram como devoluções de mercadorias, também não houve a devida tributação quando da saída destas mercadorias do estabelecimento da Recorrente.

A Recorrente por sua vez aduz que:

83. Nesse sentido, a Recorrente esclarece que essas devoluções de vendas com a consequente emissão de Notas Fiscais emitidas "pela Pepsico para a própria Pepsico" decorrem dos seguintes fatores: (i) vendas realizadas a destinatários certos em que na recusa não há emissão de nota fiscal de devolução pelo cliente e (ii) vendas sem destinatários certos.

84. Pois bem, em relação às vendas para destinatários certos, a Recorrente emite Nota Fiscal de saída da mercadoria com a especificação de seu cliente. Ocorre que, em alguns casos, essa o produto é recusado pelo cliente, porém não há emissão de nota fiscal recusa de mercadoria pelo cliente, de modo que a Recorrente emite Nota Fiscal de entrada na qual indica quem foi destinatário da mercadoria (cliente que recusou o produto) e, nas observações complementares, conta-se o número respectivo da nota fiscal de saída.

85. Essas informações podem ser verificadas nos documentos juntados à Impugnação apresentada pela Recorrente (docs. nºs 20 e 21), que relacionam as Notas Fiscais de saída por ela emitidas com as respectivas Notas Fiscais de entrada/devolução, comprovando que os créditos decorrentes dessas operações foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Fiscais. Ademais, frise-se que, nessa hipótese, a Recorrente não indica o seu próprio nome como destinatária das mercadorias.

Analisando os documentos juntados com a Impugnação é possível aferir que as referidas notas fiscais (fls 2.015 a 2.031) são na verdade devoluções realmente efetivadas que identificam claramente o destinatário que recusou as mercadoria. Existe menção, inclusive, a nota fiscal de saída da mercadoria.

Contudo, conforme destacado pelo TFB, estas operações não foram glosadas. A Glosa ocorreu somente em relação as operações em que não foi possível identificar o destinatário da mercadoria ou ainda a nota fiscal de saída relacionada.

O TFB assim consignou:

67. A empresa foi intimada através do TIF 16 (anexo D) a apresentar por amostragem as NF emitidas pela Pepsico para a própria Pepsico, as quais não apresentam características de recusa, uma vez que a Pepsico não recusa NF dela mesma (DOC 10). É evidente que essas notas fiscais não refletem uma recusa e por isso todas as NFs desse CFOP que forem emitida da Pepsico para a própria Pepsico não serão aceitas como sugere a empresa. Segue no DOC 22 amostragens digitalizadas dessas Notas Fiscais.

69. As notas fiscais do CFOP 1949 cujo nome dos participantes são empresas clientes da Pepsico e que foram verificadas como tal através da amostragem de NFs apresentadas pela empresa em resposta ao TIF 15 (DOC 21 e DOC 21ª) apresentam características de recusa e por isso não foram glosadas e sim aproveitadas pela fiscalização.

Ou seja, a fiscalização reconhece que existem notas do CFOP que se revestem da característica de devolução uma vez que a amostragem efetuada pela Recorrente claramente comprova isso, mas prefere manter a glosa sobre a totalidade das operações do CFOP 1949, aceitando os créditos somente em relação as notas fiscais apresentadas pela Recorrente.

Ainda que entenda ser viável a verificação por amostragem de notas fiscais ou outros documentos é preciso, para glosar créditos ou até mesmo efetuar lançamentos, verificar a existência nota a nota de outras situações que sejam também excludentes.

Em relação aos serviços que geram direto ao crédito, basicamente a Recorrente defende a possibilidade de creditamento em relação a contratação de operações de industrialização por encomenda; armazenagem e atendimento a clientes.

Instado a comprovar a divergência encontrada entre os créditos informados em DICON e o valor total das notas fiscais apresentadas, a Recorrente, no entender da fiscalização, não logrou êxito, tendo sido mantida a glosa parcial de tais créditos sob o argumento de que as operações não estavam relacionadas as atividades produtivas da Recorrente.

Para a fiscalização “os serviços verificados através das NFs em envio papel de prestação de serviço sem CFOP (anexo B do TIF 16) não apresentam características de serviços vinculados à produção, característica necessária conforme dispositivo legal para dar direito a crédito.”

A Recorrente junta cópia de contratos firmados com seus fornecedores a fim de comprovar a prestação de serviços de industrialização por encomenda.

Do Recurso protocolado destaco o seguinte trecho:

96. Entre outros, a Recorrente celebrou contrato de serviço de industrialização por encomenda com as empresas LSI LOGÍSTICA LTDA., SÃO DOMINGOS INDÚSTRIA (SDI) E SERVIÇOS LTDA E PROFICENTER SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA. A contratação de serviços de industrialização por encomenda é, sem qualquer lugar a dúvida, insumo da atividade produtiva da Recorrente, na media em que se configura em serviço essencial e indispensável para suas atividades.

No tocante aos serviços de armazenagem, a Recorrente aduz que:

99. Em relação às despesas com serviços de armazenagem, a Recorrente celebrou contrato com as empresas MUNDIAL LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA.; GTECH – TRANSPORTES & LOGISTICA LTDA.; RAJA LOGÍSTICA LTDA.; FRISA – FRIGORÍFICO RIO DOCE S.A.; e COMÉRCIO E AGROÍNDUSTRIA BORTAS LTDA. Como se pode verificar da análise dos contratos celebrados com essas empresas, a Recorrente necessita que os seus produtos sejam armazenados em locais específicos, seja em função da sua distribuição, seja para evitar o seu perecimento.

Para a fiscalização “a armazenagem de bens somente poderia dar crédito se enquadrada dentro do conceito de insumo na produção ou fabricação, como se vê no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.”

Como se percebe dos trechos destacados acima, existe alguns pontos que precisam ser melhor esclarecidos uma vez que, da análise feita da documentação dos termos existentes no presente processo, não é possível determinar que esta com a razão.

Por este motivo entendo ser necessário que o presente processo seja baixado em diligencia para que a fiscalização intime a Recorrente:

a) para que esta apresente planilha acompanhada de notas fiscais e outros documentos que entender pertinentes que comprovem a operação de devolução de mercadorias alegada;

b) descreva os serviços de industrialização por encomenda relacionados as empresas LSI LOGÍSTICA LTDA., SÃO DOMINGOS INDÚSTRIA (SDI) E SERVIÇOS LTDA E COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS e sua relação com o seu processo produtivo, trazendo prova dos fatos alegados;

c) informe se as despesas com armazenagem estão relacionadas a produtos acabados;

Após o recebimento da resposta, deve a autoridade preparadora elaborar relatório circunstanciado, manifestando-se sobre as informações e documentos apresentados.

Deste relatório circunstanciado deve ser intimada a Recorrente para manifestação.

Após retornem os autos para continuidade do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Gomes – Relator.