



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722782/2013-92
ACÓRDÃO	3202-002.110 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PAF. INEXISTÊNCIA.

Demonstrada a base legal e a correta descrição dos fatos ficam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida e escorreita a garantir a ampla defesa e o contraditório.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Lei 10.637/02 e 10.833/03. POSSIBILIDADE

Na forma da legislação vigente, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não o cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses subsequentes desde que, mediante prévia a retificação das declarações.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as (i) com aquisições de "stretchfilme", fita de arquear, acessório papelão ondulado, etiqueta identificação palete e caixa de transporte frascos fornecedor; e (ii) aquisição de detergente desengordurante, mangote descartável e touca descartável.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição do crédito tributário por Auto de Infração de glosas de créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativo referentes a 01/04/2008 a 31/12/2008 vinculados a Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) e das Declarações de Compensação (DCOMP) transmitidos pelo contribuinte oriundos de operações realizadas no mercado interno no período compreendido entre o 2º e o 4º trimestre de 2008, no caso do PIS/PASEP, e 3º e o 4º trimestre de 2008, no caso da COFINS.

Tais créditos são vinculados a receitas tributadas à alíquota 0 (zero) no Mercado Interno e oriundos do 3º trimestre de 2008, que, segundo o contribuinte, montam em R\$ 6.224.156,60 (seis milhões, duzentos e vinte e quatro mil, cento e cinquenta e seis reais e sessenta centavos).

O Termo de Verificação Fiscal - TVF se encontra às fls. 6171 e seguintes. Sem prejuízo de sua leitura integral, transcreve-se:

"2. Como resultado do exame supra, lavramos este Auto de Infração com o objetivo de dar execução às glosas efetuadas pela Fiscalização em parte do crédito pleiteado pelo contribuinte por meio dos PER supramencionados.

PER/DCOMP	Valor	Data Envio	Tipo	Tributo	Período
11962.79117.310309.1.1.11-0478	R\$ 6.224.156,60	31/03/2009	PER	Cofins MI	3º TRIMESTRE 2008
23103.05491.130510.1.3.11-1002	R\$ 308.009,47	13/05/2010	DCOMP	Cofins MI	3º TRIMESTRE 2008
02212.46588.270510.1.3.11-0874	R\$ 143.784,34	27/05/2010	DCOMP	Cofins MI	3º TRIMESTRE 2008
40307.78288.301009.1.3.11-5339	R\$ 325.358,18	30/10/2009	DCOMP	Cofins MI	3º TRIMESTRE 2008
33443.81627.270809.1.1.11-0021	R\$ 7.815.882,23	27/08/2009	PER	Cofins MI	4º TRIMESTRE 2008
22022.62249.270809.1.3.11-0026	R\$ 2.219.835,62	27/08/2009	DCOMP	Cofins MI	4º TRIMESTRE 2008
35432.32154.300909.1.3.11-9068	R\$ 3.152.014,89	30/09/2009	DCOMP	Cofins MI	4º TRIMESTRE 2008
19748.48493.301009.1.3.11-4402	R\$ 2.444.031,72	30/10/2009	DCOMP	Cofins MI	4º TRIMESTRE 2008
15878.57537.111208.1.1.10-6083	R\$ 1.329.165,22	11/12/2008	PER	Pis/Pasep MI	2º TRIMESTRE 2008
06056.07279.290509.1.3.10-3815	R\$ 1.032.362,19	29/05/2009	DCOMP	Pis/Pasep MI	2º TRIMESTRE 2008
36296.62381.300909.1.3.10-8436	R\$ 296.803,03	30/09/2009	DCOMP	Pis/Pasep MI	2º TRIMESTRE 2008
25791.65615.300709.1.1.10-0735	R\$ 1.197.319,67	30/07/2009	PER	Pis/Pasep MI	3º TRIMESTRE 2008
29224.18881.300909.1.3.10-0230	R\$ 27.930,12	30/09/2009	DCOMP	Pis/Pasep MI	3º TRIMESTRE 2008
35639.63145.310709.1.3.10-8444	R\$ 1.169.389,55	31/07/2009	DCOMP	Pis/Pasep MI	3º TRIMESTRE 2008
18031.90234.301009.1.1.10-6517	R\$ 1.220.881,17	30/10/2009	PER	Pis/Pasep MI	4º TRIMESTRE 2008
20725.20621.301009.1.3.10-4188	R\$ 1.220.881,17	30/10/2009	DCOMP	Pis/Pasep MI	4º TRIMESTRE 2008

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – Derat-SP, por meio do despacho decisório de fls. 6033, deferiu-se em parte o pedido de ressarcimento da contribuinte, no montante de R\$ 4.055.169,94, e em consequência homologou apenas as compensações efetuadas até esse limite do direito creditório reconhecido, no montante de R\$ 4.580.392,77 (quatro milhões, quinhentos e oitenta mil, trezentos e noventa e dois reais e setenta e sete centavos).

Da informação fiscal extrai-se as seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal (e-fls. 6.194):

(i) Aquisição de LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL, NCM 04011090; “é operação sujeita à apuração de crédito presumido, pois se trata de aquisição de leite in natura, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004.

72. Vale dizer que, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão - e consequentemente a incidência da norma do crédito presumido- é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente apurem o imposto de renda com base no lucro real, exerçam atividade agroindustrial e utilizem o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660, de 2006, nos termos do art. 4º, incisos I a III da mesma norma.

73. Assim sendo, como o sujeito passivo enquadra-se nas condições acima, a apuração do crédito presumido é obrigatória, de modo que os lançamentos referentes a essas operações, no valor total de R\$2.262.600,00 (dois milhões duzentos e sessenta e dois mil e seiscentos reais), serão realocados e tratados quando da análise dos créditos presumidos.

(ii) A aquisição de LEITE DESNATADO GRANEL, NCM 04022110, no valor total de R\$17.932,41(dezessete mil novecentos e trinta e dois reais e quarenta e um centavos), é operação sujeita à alíquota zero, pois se trata

de aquisição de leite industrializado, produto que teve sua alíquota reduzida a zero como reza o art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

75. Aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito a crédito, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que determinam que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Desta forma os referidos lançamentos foram integralmente glosados.

(iii) AQUISIÇÃO DE FRUTAS E PRODUTOS HORTÍCULAS CLASSIFICADOS NOS CAPÍTULOS 7 E 8 DA TIPI

NCM	Descrição do Bem	Valor
08109000	MORANGO POLPA SEM SMT 4 5 8 5BRIX 10KG	R\$419.395,68
08109000	MORANGO PPA COM SMT 48 MAI5BX CONGL 10KG	R\$17.850,00
08109000	MORANGO PREPARADO LIGHT 1200KG	R\$112.696,29
08109000	SUCO ABACAXI 59 61BX CONGELADO 200KG	R\$10.853,70
Total		R\$2.901.814,79

NCM	Descrição do Bem	Valor
08109000	MORANGO POLPA SEM SMT 4 5 8 5BRIX 10KG	R\$419.395,68
08109000	MORANGO PPA COM SMT 48 MAI5BX CONGL 10KG	R\$17.850,00
08109000	MORANGO PREPARADO LIGHT 1200KG	R\$112.696,29
08109000	SUCO ABACAXI 59 61BX CONGELADO 200KG	R\$10.853,70
Total		R\$2.901.814,79

(iv) CRÉDITOS RELATIVOS A OPERAÇÕES EXTEMPORÂNEAS 175. Da análise dos valores informados no Dacon para despesas com fretes e armazenagens, é possível notar que, no mês de dezembro de 2008, os valores apurados são consideravelmente maiores que nos meses anteriores, com aumento da ordem de 200%.

Mês	Valor Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor Não Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor Total
04/2008	R\$ 1.105.000,12	R\$ 3.525.372,00	R\$ 4.630.372,12
05/2008	R\$ 1.020.012,53	R\$ 3.646.686,25	R\$ 4.666.698,78
06/2008	R\$ 1.033.992,98	R\$ 3.789.140,36	R\$ 4.823.133,34
07/2008	R\$ 981.187,46	R\$ 3.722.936,19	R\$ 4.704.123,65
08/2008	R\$ 1.171.282,83	R\$ 4.013.006,26	R\$ 5.184.289,09
09/2008	R\$ 790.939,05	R\$ 4.590.239,14	R\$ 5.381.178,19
10/2008	R\$ 1.412.860,80	R\$ 4.649.981,63	R\$ 6.062.842,43
11/2008	R\$ 1.172.407,21	R\$ 4.314.347,94	R\$ 5.486.755,15
12/2008	R\$ 2.670.557,70	R\$ 12.512.301,69	R\$ 15.182.859,39

176. Intimado a apresentar esclarecimentos, o contribuinte apresentou, em 22/05/2013, planilha de dados que continha a memória de cálculo dos dados supra (fls. 491 e 492). Segue excerto da planilha.

DACON 2008 - LINHA DE ARMAZENAGEM E FRETES			
MÊS	BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
ABRIL	R\$ 4.630.372,12	R\$ 76.401,14	R\$ 351.908,28
MAIO	R\$ 4.666.698,79	R\$ 77.000,53	R\$ 354.669,11
JUNHO	R\$ 4.823.133,34	R\$ 79.581,70	R\$ 366.558,13
JULHO	R\$ 4.704.123,64	R\$ 77.618,04	R\$ 357.513,40
AGOSTO	R\$ 5.184.289,09	R\$ 85.540,77	R\$ 394.005,97
SETEMBRO	R\$ 5.381.178,19	R\$ 88.789,44	R\$ 408.969,54
OUTUBRO	R\$ 6.062.842,43	R\$ 100.036,90	R\$ 460.776,02
NOVEMBRO	R\$ 5.486.755,15	R\$ 90.531,46	R\$ 416.993,39
DEZEMBRO	R\$ 6.073.689,09	R\$ 100.215,87	R\$ 461.600,37
DEZEMBRO	R\$ 7.896.551,03	R\$ 130.293,09	R\$ 600.137,88
DEZEMBRO	R\$ 1.212.619,49	R\$ 20.008,22	R\$ 92.159,08
TOTAL 2008	R\$ 56.122.252,36	R\$ 926.017,16	R\$ 4.265.291,18

177. Depreende-se do excerto supra que no mês de dezembro de 2008 há lançamentos no valor de R\$7.896.551,03 e R\$1.212.619,49 segregados do principal (R\$6.073.689,09). Na mesma planilha de onde foi retirado o referido excerto, encontramos as abas LEVANTAMENTO EXTEMPORÂNEO e CREDITOS-DTT-PISCO-GS, anexadas às fls. 2627 a 2634, que contêm a descrição desses valores destacados e, assim, esclarecem que se tratam, na verdade, de créditos extemporâneos.

(v) AQUISIÇÃO DE DETERGENTE DESENGORDURANTE, MANGOTE DESCARTÁVEL e TOUCA DESCARTÁVEL

NCM	Descrição do Bem	Valor
34029039	DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN 26KG	R\$1.344,39
65069100	MANGOTE DESCART POLIPR BRANCO GRAM 20	R\$7.150,00
65069100	TOUCA DESC AZUL C ELASTICO 50CM GRAM 30	R\$900,00
65069100	TOUCA DESCARTAVEL 50CM GRAMATURA 20	R\$800,00
Total		R\$10.194,39

103. Os lançamentos relacionados a DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN 26KG, MANGOTE DESCART POLIPR BRANCO GRAM 20, TOUCA DESC AZUL C ELASTICO 50CM GRAM 30 e TOUCA DESCARTAVEL 50CM GRAMATURA 20 referem-se à aquisição de material de limpeza, no caso do detergente, e de material descartável de proteção pessoal e higiene nos demais casos, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

104. As Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assim definiram que se entende como insumo “as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

105. Não é o caso, por óbvio, dos bens supramencionados, que são utilizados apenas para proteção pessoal e manutenção das condições de higiene do ambiente em que é utilizado, não sendo consumidos ou integrados ao produto final durante a fabricação.

106. Por essa razão, os lançamentos referentes a DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN 26KG, MANGOTE DESCART POLIPR BRANCO GRAM 20, TOUCA DESC AZUL C ELASTICO 50CM GRAM 30 e TOUCA DESCARTAVEL 50CM GRAMATURA 20, no valor total de R\$10.194,39 (dez mil, cento e noventa e quatro reais e trinta e nove centavos), foram integralmente glosados.

(vi) AQUISIÇÃO DE STRETCHFILME, FITA DE ARQUEAR, ACESSÓRIO PAPELÃO ONDULADO, ETIQUETA IDENTIFICAÇÃO PALETE e CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR

NCM	Descrição do Bem	Valor
39201099	STRETCHFILME 500MM X 24 5UM	R\$26.874,00
39202011	FITA DE ARQUEAR PP C2500M L12MM 2008	R\$97.160,00
39211900	STRETCHFILME 500MM X 24 5UM	R\$2.192,00
48191000	ACESSORIO PAPELÃO ONDULADO CAIXA 413115	R\$142.796,61
48191000	ACESSORIO PAPELÃO ONDULADO CAIXA 413167	R\$12.241,12
48191000	CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR	R\$108.297,96
48211000	ETIQUETA IDENTIFICACAO PALETE REFR BR	R\$40.123,65
Total		R\$429.685,34

98. Como supramencionado, a Fiscalização, em 11/07/2013, intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos acerca da destinação dada a algumas mercadorias adquiridas e, em resposta apresentada em 31/07/2013, o contribuinte esclareceu que o STRETCHFILME 500MM X 24 5UM, NCM 39201099 e 39211900, é “utilizado no fracionamento de paletes para venda de produtos - Não relacionado ao processo produtivo”.

99. O sujeito passivo esclareceu também que a FITA DE ARQUEAR PP C2500M L12MM 2008 é utilizada “na amarração dos paletes de produtos terminados”. Já o ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413115 é “complemento utilizado na caixa de expedição com a finalidade de evitar o tombamento do produto” e o ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413167 é “complemento utilizado com a finalidade de reforçar a caixa de expedição”. Por sua vez, a ETIQUETA IDENTIFICACAO PALETE REFR BR é utilizada “na identificação do produto paletizado”. A resposta do contribuinte segue à fl. 2221.

100. Mais uma vez, vem à tona a distinção entre embalagens de apresentação e de transporte. A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação. Em outras palavras, é empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo. Já as embalagens de transporte são aquelas que se destinam precipuamente a tal fim, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e que não objetivem valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional (são, geralmente, caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes).

101. Assim, tratam-se na verdade os bens listados acima e o bem de descrição CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR de materiais acessórios, integrantes da embalagem de transporte ou complementares à mesma, e não de aquisição de insumo utilizado no processo produtivo da pessoa jurídica.

102. Por esta razão, os lançamentos referentes a STRETCHFILME 500MM X 24 5UM, FITA DE ARQUEAR PP C2500M L12MM 2008, ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413115, ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413167, CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR e ETIQUETA IDENTIFICACAO PALETE REFR BR, no valor total de R\$429.685,34 (quatrocentos e vinte e nove mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e quatro centavos), foram integralmente glosados.

(vii) REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR 189. Na planilha apresentada pelo sujeito passivo em 12/09/2013 foram encontrados lançamentos referentes a despesas acessórias ao frete, que, por alguma razão, foram reembolsadas pelo contribuinte ao transportador.

190. Nas referidas operações o CNPJ e a Razão Social do destinatário do frete foram registrados como “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR” ou “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR (*)”.

191. Reembolsos ao transportador referem-se, geralmente, a encargos de pedágio, estadia de veículos, alimentação de motorista, etc, e não se confundem, portanto, com a operação principal, qual seja o serviço de transporte de cargas, que permite a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições.

(viii) DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA(...)153. Isso significa dizer que não são todas e quaisquer espécies de despesas de frete que possuem guarida legal para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Os fretes não incorridos nas operações de vendas e aqueles não suportados pelo vendedor não permitem a apuração de créditos das contribuições.

154. Nesse mesmo sentido, os fretes incorridos na aquisição de insumos e os fretes necessários para a transferência de insumos e produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não se encaixam nessa hipótese legal de apropriação de créditos.

155. Vale frisar que, para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviço de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte, que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as despesas necessárias à colocação do produto para venda.

(...)FRETES SEM INFORMAÇÕES A RESPEITO DOS DADOS DO REMETENTE E DESTINATÁRIO

170. Como explicitado anteriormente, é essencial identificar em cada serviço de frete contratado a natureza da operação (frete sobre vendas, sobre insumos ou entre estabelecimentos) a fim de assegurar que o pedido administrativo não contemple créditos decorrentes de operações sem amparo legal, como é o caso das transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

171. Para tanto, o interessado foi intimado a fornecer, para cada frete contratado, os dados do remetente e destinatário da mercadoria (CNPJ e Razão Social). Ocorre que, em algumas operações, mesmo após os prazos adicionais concedidos, o sujeito passivo deixou de informar tais dados, impossibilitando a análise por parte da Fiscalização.

CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES APURADOS DE DESPESAS DE FRETES E ARMAZENAGEM

196. Consideradas todas as ponderações inerentes às despesas de fretes e armazenagem mencionadas anteriormente, montamos planilha presente às fls. 2698 a 3063 contendo a relação das operações/notas fiscais objetos de glosas por parte da Fiscalização.

197. Já às fls. 3064 a 3949, encontra-se planilha contendo as operações/notas fiscais aceitas pela Fiscalização. A planilha a seguir é a representação sintética desta última, consolidada por mês, com os valores aceitos pela Fiscalização e que comporão o crédito do interessado.

Mês	Valor
Abril de 2008	R\$ 3.065.011,38
Maio de 2008	R\$ 3.115.106,78
Junho de 2008	R\$ 3.224.800,09
Julho de 2008	R\$ 3.182.439,69
Agosto de 2008	R\$ 3.457.548,52
Setembro de 2008	R\$ 3.631.261,51
Outubro de 2008	R\$ 3.509.796,21
Novembro de 2008	R\$ 3.570.505,12
Dezembro de 2008	R\$ 3.774.107,38
Total	R\$ 30.530.576,68

(ix) Devoluções de vendas

(ix.1) O indébito logurte

200. O contribuinte apresentou, a título de devoluções de vendas, o seguinte lançamento

DATA DE EMISSÃO	23/12/2008
DATA APROP. CRÉDITOS	23/12/2008
CFOP	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
Nº NOTA FISCAL	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
Nº ITEM	
CNPJ CLIENTE	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
RAZAO SOCIAL	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
NBM = CÓD TIPI	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
CÓDIGO DO PRODUTO	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
DESCRIÇÃO DO PRODUTO	(LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE)
VALOR ITEM: Soma dos itens = Valor da NF	4.996.686,67
DESCONTO	
BASE CALCULO PIS	4.996.686,67
ALÍQUOTA PIS	1,65
VALOR PIS	82.445,33
BASE CALCULO COFINS	4.996.686,71
ALÍQUOTA COFINS	7,6
VALOR COFINS	379.748,19

201. Indagado a apresentar maiores esclarecimentos, apresentou, em 13/09/2013, declaração informando que o lançamento em questão, que monta em R\$ 4.996.686,67, resultando em créditos de PIS/PASEP e de COFINS de R\$ 462.932,51, não se trata de devolução e sim de recuperação de indébito (fls. 578 a 582).

202. Segundo o contribuinte, o indébito foi gerado por erroneamente ter tributado com alíquota padrão o produto iogurte, que deveria ter sido tributado à alíquota zero. Ocorre que, nos períodos em questão, a tributação excessiva não resultou em saldo de tributo a recolher, pois o contribuinte dispunha de saldo credor suficiente para realizar integralmente a dedução, acarretando apenas a redução indevida do saldo credor do período (fls. 578 a 582).

203. Inicialmente, vale dizer que, na realidade, não se trata de repetição de indébito, uma vez que não houve, de fato, recolhimento em favor da Fazenda Nacional por parte do contribuinte. Trata-se o caso de estorno contábil de conta do ativo reduzida indevidamente.

204. Acrescenta-se que, em quaisquer das duas situações, estorno ou repetição de indébito, é inapropriada a utilização do Dacon como instrumento de anulação dos efeitos fiscais, contábeis ou financeiros da tributação indevida realizada pelo sujeito passivo.

(x) DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO(...)207. A possibilidade de apuração de créditos sobre as devoluções de vendas tem o objetivo de anular os efeitos fiscais e financeiros das vendas realizadas anteriormente e que por alguma razão foram devolvidas ao vendedor. Decidiu o legislador que, para promover a referida anulação, os valores das vendas devolvidas não devem ser abatidos da receita bruta e sim lançados como créditos da não cumulatividade no Dacon.

208. Como decorrência lógica da explanação supra, é razoável entender que somente as devoluções de vendas relacionadas a operações tributadas à sua época são passíveis de apuração de créditos. Não impor tal restrição promoveria um enriquecimento ilícito por parte do contribuinte que calcularia créditos da não cumulatividade em operações relacionadas a vendas nas quais não houve “débitos” correspondentes.

(...)

211. A memória de cálculo específica da base de cálculo de créditos de devoluções de vendas está registrada em planilha apresentada pelo sujeito passivo em 31/07/2013 (fls. 549 a 557).

212. Da comparação da planilha em questão com aquela apresentada em 16/09/2011, com a pauta de seus produtos e alíquotas, nota-se que o contribuinte deseja apurar créditos de devoluções de vendas em operações cujas receitas foram sujeitas à alíquota zero e, portanto, não têm amparo legal. Os casos encontrados referem-se, basicamente, a bebidas lácteas e derivados de leite previstos no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

213. Segue a relação dos produtos em questão, resultado do batimento e sujeitos à alíquota zero:

BLISS IOG LIQ FRT VERMELHAS 48X180G BR	MOLICO LIQ MAMAO IND 48X170G BR
BLISS IOG LIQ MRG 10X900G BR	MOLICO LIQ MORANGO 10X850G BR
BLISS IOGURTE LIQUIDO MORANGO 10KG BR	MOLICO LIQ MRG 10X850G BR
BLISS IOGURTE LIQUIDO MRG 48X180G BR	MOLICO LIQ MRG IND 48X170G BR
CHAMBINHO CHOCOLATE 9 X 320G BR	MOLICO LIQ MRG KIWI IND 48X170G BR
CHAMBINHO PETIT CHOCOLATE 16X320G BR	MOLICO TENTACAO PAPAIA CASSIS 12X400G BR
CHAMBINHO PETIT CHOCOLATE 16X320G BR	MOLICO YGT NATURAL 28X180G BR
CHAMBINHO TRADICIONA	NESTLE BIIOGURTE MORANGO 24X150G BR
CHAMY MORANGO 12X1KG BR	NESTLE IOG NATURAL DESNATADO 28X185G BR
CHAMYO 1+1 CEREAL COLORIDO	NESTLE IOG NATURAL MARACUJA 21X200G BR
CHAMYO BLACTEAMRG BISCOITO 24X130G BR	NESTLE IOG NATURAL UVA 21X200G BR
CHAMYO BLACTEAMRG NESCAUCER 24X124G BR	NESTLE IOGURTE CENOURA LARANJA 21X200G BR
CHAMYO BLACTEAMRG SNOWFLAKES 24X125G BR	NESTLE IOGURTE NATURAL 21X200G BR
CHAMYO LE FERM TUTTI FRUTTI 22X450G BR	NESTLE IOGURTE NATURAL MEL 21X200G BR
CHAMYO LEITE FERMENTADO 22X480G BR	NESTLE NECTAR LARANJA 12X1L BR
MOLICO BIIOGURTE AMEIXA 24X130G BR	NESTON IOG LIQ 48X180G BR
MOLICO BICAM IOGURTE E ABACAXI 24X130G BR	NESTON IOGURTE LIQUIDO 10KG BR
MOLICO IOG ABACAXI PEDACOS 12X400G BR	NESVITA ACTIFIBRAS AMEIXA 48X180G BR
MOLICO IOG AMEIXA PEDACOS 12X400G BR	NESVITA ACTIFIBRAS MORANGO 48X180G BR
MOLICO IOG CALDA FRUTA VERM 24X150G BR	NESVITALEIFERM 3X1 200KG PRGRT SNINHO BR
MOLICO IOG FRUTAS VERM PEDACOS 12X400G BR	NINHO PETIT 2 EM 1 MRG MEL 15X320G BR
MOLICO IOG LIQ ABACAXI IND 48X170G BR	NINHO PPABNA MC FARLACT 24X127G BR
MOLICO IOG LIQ UVA IND 48X170G BR	NINHO PPACBNA AVEIA MELBNA 24X150G BR
MOLICO IOG PESSEGO PEDACOS 12X400G BR	NINHO SOLEIL IOG LIQ MACABNA 10X900G BR
MOLICO IOG POLPA TRI 6X600G BR	NINHO SOLEIL IOG LIQ MACABNA 48X180G BR
MOLICO IOG TENTACAO FLOCOS 12X400G BR	NINHO SOLEIL IOG LIQ MORANGO 10X900G BR
MOLICO IOG TENTACAO MRG CHOC 12X400G BR	NINHO SOLEIL IOG LIQ MRG 48X180G BR
MOLICO IOGURTE CALDA DE AMEIXA 24X135G BR	NINHO SOLEIL PETIT SUISSE MOR 9X320G BR
MOLICO IOGURTE BATIDO 10X850G BR	NINHO SOLEIL POLPA 3 SABORES 6X600G BR
MOLICO LEITE FERMENTADO FLOCOS 12X400G BR	NINHO SOLEIL LEIFERM 7X630G PRGRT SBLACTEABR

214. A Fiscalização, então, excluiu da base de cálculo da rubrica sob análise os lançamentos relacionados a devoluções dos produtos supra, sujeitos à alíquota zero.

215. Ressalva-se que, ainda que o contribuinte tenha erroneamente tributado os referidos produtos à época da venda em função do problema descrito no subtítulo LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE, a legislação tributária à época dos fatos determinava que a saída tivesse sido desonerada, de modo que não há o que se falar em recuperação de créditos via devoluções de vendas do Dacon.

(xi) DAS IMPORTAÇÕES DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA, DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(xi.1) DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

137. Na planilha de entradas e saídas apresentada pelo contribuinte, encontramos as seguintes operações referentes à aquisição de energia elétrica.

Mês	CNPJ	Razão Social	Nº NF	Valor
Abril de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	43865	R\$ 473.899,15
Mai de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	41594	R\$ 500.753,42
Junho de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	46503	R\$ 498.016,56
Julho de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	105455	R\$ 477.355,49
Agosto de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	105435	R\$ 480.752,37
Setembro de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	57324	R\$ 537.860,77
Outubro de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	60406	R\$ 582.863,21
Novembro de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	347976	R\$ 608.722,45
Dezembro de 2008	23282800001-97	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVICO	66850	R\$ 554.794,18
			Total	R\$ 4.715.017,60

138. Todas as notas fiscais acima foram apresentadas a contento pelo sujeito passivo, de modo que os respectivos valores foram integralmente aceitos pela Fiscalização. Contudo, os valores encontrados e listados acima são inferiores aos valores informados pelo contribuinte no Dacon dos meses em epígrafe.

(xi.2) DAS DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS e DOS CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO)

146. Em 22/05/2013, apresentou a planilha relativa aos aluguéis de prédios sem informações básicas, como identificação dos locadores, endereço dos imóveis locados, etc. A planilha relativa aos encargos de depreciação também foi apresentada sem informações básicas, como o prazo de depreciação adotado para os bens do ativo imobilizado, início da depreciação, etc (fl. 492).

147. Em vista da apresentação incompleta, em 10/07/2013, foi novamente intimado a apresentar as memórias de cálculo das despesas com aluguéis de prédios, identificando, no mínimo, o imóvel locado e o locador; com máquinas e equipamentos, com, pelo menos, a identificação do bem locado e sua função no processo produtivo; e dos encargos de depreciação, com a identificação do prazo de depreciação adotado (fls. 518 a 522).

148. Até o fim do procedimento fiscal, o contribuinte não havia apresentado as novas memórias de cálculo requeridas, relativas às despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e aos encargos de depreciação.

(...)150. Assim, em vista da falta de apresentação das planilhas solicitadas, mostra-se inviável a análise das rubricas em questão, o que compromete a

certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impedindo o seu deferimento por parte da Fazenda Pública.

151. Em consequência, os créditos apurados sob as rubricas despesas com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação) foram integralmente glosados, por falta de comprovação do crédito pleiteado.

(xii) Aquisição de Gasolina Aditivada, Gasolina Comum e Gás Liquefeito Petróleo Botijão

105. Os materiais acima também foram objeto de questionamento por parte da Fiscalização. Em resposta, o contribuinte esclareceu que a GASOLINA ADITIVADA e a GASOLINA COMUM são utilizadas “no abastecimento de veículos da frota – Não relacionado ao processo produtivo”. Já o GAS LIQUEFEITO PRETOLEO BOTIJAO 20KG EMP é “utilizado para preparação de alimentos no restaurante – Não relacionado ao processo produtivo” (fl. 1980).

106. Como o próprio contribuinte esclarece, os bens acima sequer se relacionam ao processo produtivo e, portanto, não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumos, devendo, portanto, ter seu valor, que monta em R\$71.909,54 (setenta e um mil, novecentos e nove reais e cinquenta e quatro centavos) , glosado.

(xii) Lançamento sem Classificação Fiscal

A Fiscalização verificou que a empresa não teria fornecido as informações relativas a alguns produtos para saber se estes, efetivamente, gerariam o direito ao crédito na devolução. Em razão disso, efetuou a glosa dos respectivos valores.

Inconformado, a Recorrente ofertou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente os membros da 9ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, através do acórdão 16-81.706, conforme abaixo ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008 PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as

alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão devidamente motivada, lavrada por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual o contribuinte foi regularmente cientificado, sendo-lhe possibilitada a apresentação de defesa contra a decisão proferida.

DECADÊNCIA. ART.150 CTN. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a regra de decadência do lançamento prevista no art.150 do CTN ao encontro de contas decorrente de Pedido de Ressarcimento e/ou Declaração de Compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008 APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração; vedada a apropriação extemporânea.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

Sob o regime de incidência não-cumulativo e para os fins da dedução de créditos, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. MATERIAL UTILIZADO EM EMBALAGEM.

A aquisição de materiais utilizados em embalagens de transporte não gera direito a crédito na apuração da Cofins na modalidade não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR.

Despesas com encargos de pedágio, estadia de veículos, alimentação de motorista, etc, não geram direito a crédito na apuração da Cofins na modalidade não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDA. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO.

As vendas realizadas à alíquota zero não são hábeis a gerar crédito de PIS/Cofins na eventualidade da sua devolução. Apenas as vendas que

estavam obrigadas à tributação são hábeis a gerar creditamento na eventualidade da sua devolução.

AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA. CRÉDITO PRESUMIDO.

A aquisição de leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do mesmo gera crédito presumido por expressa disposição legal.

ÔNUS DA PROVA. FRUTAS E PRODUTOS HORTÍCULAS. BENS PARA REVENDA. ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS COM ALUGUÉIS. ENCARGO COM DEPRECIAÇÃO. FRETE E ARMAZENAGEM. LANÇAMENTO SEM CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido de restituição e/ou não se homologa a compensação vinculada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008 APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração; vedada a apropriação extemporânea.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

Sob o regime de incidência não-cumulativo e para os fins da dedução de créditos, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. MATERIAL UTILIZADO EM EMBALAGEM.

A aquisição de materiais utilizados em embalagens de transporte não gera direito a crédito na apuração do PIS/Pasep na modalidade não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR.

Despesas com encargos de pedágio, estadia de veículos, alimentação de motorista, etc, não geram direito a crédito na apuração do PIS/Pasep na modalidade não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDA. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO.

As vendas realizadas à alíquota zero não são hábeis a gerar crédito de PIS/Cofins na eventualidade da sua devolução. Apenas as vendas que estavam obrigadas a tributação são hábeis a gerar creditamento na eventualidade da sua devolução.

AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA. CRÉDITO PRESUMIDO.

A aquisição de leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do mesmo gera crédito presumido por expressa disposição legal.

ÔNUS DA PROVA. FRUTAS E PRODUTOS HORTÍCULAS. BENS PARA REVENDA. ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS COM ALUGUÉIS. ENCARGO COM DEPRECIAÇÃO. FRETE E ARMAZENAGEM. LANÇAMENTO SEM CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido de restituição e/ou não se homologa a compensação vinculada.

Impugnação Improcedente Sem Crédito em Litígio

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, aqui ora Recorrente, alega que a Autoridade Fiscal e a DRJ se valeram de uma “interpretação restritiva” do conceito de insumo para a glosa do crédito pleiteado com base nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2002, segundo as quais o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

O mesmo critério foi ratificado pelo julgador de piso. Por estas razões, esta Turma converteu o presente julgamento em diligência formalizado através do acórdão 3301-001.843, para que a autoridade fiscal:

- (1) pela juntada das notas fiscais, se manifeste a autoridade fiscal sobre elas;
- (2) quanto à aquisição de leite fresco, analise os documentos indicados pela Recorrente, cotejando as notas fiscais com os conhecimentos de transporte, para verificar, se:
 - (a) o transporte do leite foi feito por terceiros, que não a Recorrente ou fornecedor;
 - (b) as notas fiscais indicadas contêm a informação de “venda com suspensão” e
 - (c) se foram cumpridos os requisitos para suspensão dispostos na IN nº 660/06;

(3) quanto às despesas de fretes, intime a Recorrente, sob pena de preclusão, para apresentar em 30 (trinta dias) prorrogável por igual período, a correta segregação entre frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio dos conhecimentos de transporte e notas fiscais correspondentes às operações de compra, venda e transferência;

(4) caso entenda necessário, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, tais como planilhas ou outros documentos que julgar necessários; e

(5) por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias. Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

Cumprida a Diligência, os presentes autos retornaram a mim para relatá-los.

Em suma, é o relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Do Sobrestamento

Em petição apartada, pugna a Recorrente pelo sobrestamento dos presentes autos, até o julgamento definitivo dos PAFs (12585.000322/2010-94, 12585.000323/2010-39, 12585.000320/2010-03, 12585.000319/2010-71 e 12585.000321/2010-40).

Pugna ainda pelo julgamento em conjunto deste com aqueles PAFs.

Observe-se que o reconhecimento da vinculação por conexão dos processos é uma faculdade e não um mandamento imperativo, nos termos do inciso II, do artigo 47º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Portaria MF nº 1634/2023, abaixo transcrito:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Entretanto, não entendo haver relação de prejudicialidade externa do presente feito com relação ao julgamento aquele Processo, pois neste se controla o débito.

Sobretudo, este PAF se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração impulsionar o processo até o seu término.

Por isso, afasto a preliminar arguida.

1.2- Da Decadência

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição do crédito tributário por Auto de Infração de glosas de créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativo referentes a 01/04/2008 a 31/12/2008 vinculados a Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) e das Declarações de Compensação (DCOMP) transmitidos pelo contribuinte oriundos de operações realizadas no mercado interno no período compreendido entre o 2º e o 4º trimestre de 2008, no caso do PIS/PASEP, e 3º e o 4º trimestre de 2008, no caso da COFINS.

As DCOMP's foram transmitidas pelo contribuinte- a mais antiga em 31/03/2009. O contribuinte foi intimado em 16/12/2013 foram analisadas dentro do prazo estabelecido no citado §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ao prever:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (grifou-se)

Portanto, somente ocorrerá a decadência para se questionar o crédito pleiteado (homologação tácita) após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da data da entrega das DCOMP's.

Portanto, não há decadência. Conheço, porém, afasto a preliminar arguida.

1.3- Nulidade por cerceamento do direito de defesa

Em preliminar, a recorrente argui existência de nulidade do acórdão recorrido ao alegar ausência de fundamentação do ato administrativo.

Outrossim, alega suposta insuficiência probatória dos lançamentos, o que, segundo o entendimento da Recorrente, implicou no cerceamento de seu direito de defesa, por isso, pugna pelo reconhecimento de nulidade do lançamento.

Por sua vez, o acórdão recorrido entendeu não haver nulidade na constituição do crédito. Neste ponto, entendo ter razão o julgador de piso.

No que pese a alegação de cerceamento de defesa, compulsando-se os autos, a Recorrente pôde se manifestar adequadamente, contestar e se defender de todos os termos da constituição do crédito tributário, de fato, a Recorrente não encontrou dificuldades para se defender, não havendo o que se falar em cerceamento de defesa.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a

pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

2.1- DO CONCEITO DE INSUMO

Conforme relatado, diversos foram os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente. Ocorre que um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

Esta Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não cumulatividade, deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

Pois, é sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja,

itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo para se aferir o que é insumo.

2.2- Das Glosas

As atividades desenvolvidas pela Recorrente são a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, distribuição comercial, importação e exportação de produtos alimentícios, produtos acabados, semiacabados e matérias-primas alimentares e alimentos in natura e alimentos refrigerados, congelados e supercongelados, principalmente leite e seus derivados, as quais, em tese, podem depender das despesas ora pleiteadas como crédito.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo para se aferir o que é insumo.

Do crédito presumido provenientes da aquisição de leite fresco produtor granel (leite in natura)

Relativo ao caso dos bens adquiridos para revenda, as aquisições de LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL (leite in natura), nos dizeres da fiscalização são hipóteses de apuração de crédito presumido, pois se tratam de aquisição de leite in natura, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925/2004, e, portanto, não podem ser enquadradas na rubrica sob análise, com crédito cheio, devendo, obrigatoriamente, ser realocadas para rubrica adequada, qual seja, “créditos presumidos calculados sobre a aquisição de insumos de origem animal”.

Em sua defesa, a Recorrente alega: (e-fls. 6.407)- a aplicação da suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não tem implicação imediata sobre a aquisição de leite fresco, estando submetida a determinados requisitos prescritos pela Instrução Normativa RFB nº 660/2006. O primeiro requisito é que o fornecedor exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, conforme pode ser verificado no art. 3º, II, dessa instrução normativa;

- a quase totalidade dos fornecedores da empresa desempenham as atividades de resfriamento e de venda de leite a granel, contudo, não exercem a atividade de transporte de leite. Para corroborar essa alegação, junta aos autos notas fiscais, acompanhadas de conhecimentos de transporte, as quais, demonstram que a quase totalidade são pessoas jurídicas que desempenham a atividade de industrialização de leite, mas sem exercer a atividade de transporte de leite;

- junta aos autos notas fiscais por amostragem, para demonstrar que o frete foi prestado por terceiro, reforçando o fato de que seus fornecedores não desempenham a atividade de transporte e, portanto, que a aquisição do leite in natura não é operação com tributação suspensa, mas com incidência “cheia” do PIS/Pasep e da Cofins;

- admite que mesmo nos poucos casos em que houve fornecedor que desempenhou as três atividades (resfriamento, venda a granel e transporte), ainda assim verifica-se que não seria o caso de suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, pois, além desse requisito, a

Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006, determina que, nos casos em que se aplica a suspensão, deve constar obrigatoriamente a observação na nota fiscal de venda de que é operação com tributação suspensa.

Aqui entendo que assiste razão a Recorrente.

Para aferição da documentação juntada pela Recorrente, esta Turma converteu o presente julgamento em diligência formalizado através do acórdão 3301-001.843.

Pois bem.

Os trabalhos diligenciais demonstram não assistir razão a Recorrente (e-fls. 7234).

Primeiramente, intimada a Recorrente, ela em nada ajudou, no que pese ser interesse dela própria e, sabendo, tratar-se que o ônus da prova lhe cabe, mesmo assim preferiu não atender as intimações da fiscalização. A ausência da apresentação dos documentos para o cotejamento completo de todas as aquisições de leite a granel era o ônus que cabia a Recorrente, do qual ela preferiu não se desincumbir.

Os trabalhos diligenciais demonstraram o que segue:

Apesar da ausência da apresentação dos documentos para o cotejamento completo de todas as aquisições de leite a granel, no item c da demanda é solicitada na diligência uma análise de que “foram ou não cumpridos os requisitos para a suspensão nessas transações”. Ocorre que é absolutamente desnecessária toda a verificação dos itens a e b, tendo em vista que já é pacífico que a simples ausência da indicação do dispositivo legal no corpo da Nota Fiscal de aquisição trata-se de elemento meramente acessório, sendo sua ausência não prejudica a tributação estabelecida pelo dispositivo legal que determina a saída com suspensão.

Quanto à questão de quem fez o transporte dos produtos na transação comercial entre as fornecedoras cooperativas e usinas de leite e o adquirente contribuinte, o fato é totalmente irrelevante. Defende a tese absurda o contribuinte de que para a suspensão os fornecedores deveriam ter entre suas atividades a atividade de transporte, exigindo que para a suspensão deve exercer cumulativamente o “transporte, resfriamento e venda” do leite a granel. Cria a tese da exigência absurda que para que possa suspender PIS/COFINS, as cooperativas e usinas de leite necessariamente devam transportar o produto por conta própria, por ocasião de suas vendas, e não contratar terceiros. Porém uma simples e inicial ordem das palavras na lei, já evidenciam que o transporte ali referido é o transporte de coleta do leite junto aos produtores rurais pessoas físicas, e em menor escala de PJ-Rural. Primeiro o fornecedor coleta (transporta do campo para seu estabelecimento), depois resfria e

depois vende. Essa é a ordem descrita de sua atividade, e é isso que a lei determina. Tal dispositivo legal surgiu exatamente da necessidade de dar o mesmo tratamento de suspensão e de geração de crédito presumido, tanto das compras diretas pela agroindústria, de produtores de leite Pessoas Físicas, como das compras junto às cooperativas e usinas de leite (que captam o leite, na maioria das vezes, de pequenos produtores cooperados), para que não haja privilégios que desequilibrem a concorrência de mercado. Ora, exigir que para a suspensão de PIS/COFINS em suas vendas as cooperativas e usinas de leite tenham que ter frota própria para o transporte é absurdo, já que claramente a palavra “transporte” se refere à entrada do leite vindo do campo, cuja captação é de controle das cooperativas e usinas de leite.

Como mencionado no relatório deste despacho decisório, a Recorrente adquire leite in natura da pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, situação em que é aplicável a apuração de crédito presumido com base na situação prevista no inciso II do §1º do art.8º da Lei nº 10.925/2004.

Nesse caso, a alíquota aplicável é de 60% da prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Sendo assim, correta está a Fiscalização que admitiu os referidos créditos, mas, os realocou para a sistemática dos créditos presumidos, fazendo a recomposição dos créditos aproveitados pela Recorrente, glosando os valores maiores do que o devido.

Neste tópico não há reforma a fazer no Acórdão recorrido.

Da aquisição de leite desnatado- regime alíquota zero (0%)

A aquisição de LEITE DESNATADO GRANEL, NCM 04022110, no valor total de R\$17.932,41 (dezessete mil novecentos e trinta e dois reais e quarenta e um centavos), é operação sujeita à alíquota zero, pois se trata de aquisição de leite industrializado, produto que teve sua alíquota reduzida a zero como reza o art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

Aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito a crédito, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que determinam que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Desta forma os referidos lançamentos foram integralmente glosados.

Aqui é irretocável o trabalho da fiscalização, bem como, da decisão “a quo”, não há reforma a fazer.

Aquisição de stretchfilme, fita de arquear, acessório papelão ondulado, etiqueta identificação palete e cx transporte frascos fornecedor

Aqui, também entendo haver direito à crédito a stretchfilme, fita de arquear, acessório papelão ondulado, etiqueta identificação palete e cx transporte frascos fornecido, dado que os mesmos servem como embalagem de transporte do produto final comercializado pela recorrente, de um para outra unidade.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Pois, levando em consideração a atividade da Recorrente, são as embalagens indispensáveis e necessárias para manutenção, preservação e qualidade dos produtos produzidos por ela.

Portanto, o termo insumo deve estar vinculado ao de essencialidade do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial/necessário ao processo produtivo/fabril e consequentemente à obtenção do produto.

Logo, dá-se o creditamento nos itens comentados acima, considerados insumos, pela essencialidade no processo produtivo; tendo em vista a estrutura e complexidade do parque industrial. Por isso, entendo que as respectivas glosas merecem ser revertidas.

Aquisição de frutas e produtos hortícolas classificados nos capítulos 7 e 8 da TIPI

Manifestou-se a fiscalização no seguinte sentido (Itens 109 a 114 do TVF):

109. O art.28, inciso III, da Lei nº 10.865, de 2004, estabelece que “ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e do COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos do TIPI.”

“112. Em outras palavras, os bens adquiridos classificados nos capítulos 7 e 8 da TIPI estão sujeitas à alíquota zero das contribuições, nos termos do art.28, inciso III, da Lei nº 10.865, de 2004.”

“113. Aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito a crédito, nos termos do §2º, inciso II, do art.3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833,

de 2003, que determinam que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Daí, tratando-se de insumo adquirido a alíquota zero, por expressa previsão legal, não há reforma a fazer.

Aquisição de detergente desgordurante, mangote descartável e touca descartável

No entendimento da Fiscalização, tais materiais não se enquadrariam no conceito de insumo, e, portanto, não gerariam o direito ao crédito de PIS/COFINS. Ao efetuar tal glosa, a Fiscalização justifica o seu entendimento com base nas INs 247/02 e 404/04 (e-fls. 6.162).

Todavia, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não cumulatividade, tomo como ponto de partida a decisão da 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 para fins do conceito de insumo.

Entendo haver direito à crédito às aquisição de detergente desgordurante, mangote descartável e touca descartável, pois considerando a atividade empresarial da Recorrente- frigorífico (ramo que exige rigorosa higiene), entendo ser razoável que materiais de limpeza e desinfecção utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens possam ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

A Recorrente é empresa que se sujeita, portanto, às rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Caso não faça uso de materiais de limpeza e de desinfecção, certamente, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo.

Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção por serem essenciais ao ambiente produtivo de empresa Recorrente.

Assim voto para afastar a glosa e reestabelecer o crédito pleiteado pela Recorrente.

3.5- REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR

Do relatório fiscal se extrai:

189. Na planilha apresentada pelo sujeito passivo em 12/09/2013 foram encontrados lançamentos referentes a despesas acessórias ao frete, que, por alguma razão, foram reembolsadas pelo contribuinte ao transportador.

190. Nas referidas operações o CNPJ e a Razão Social do destinatário do frete foram registrados como “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR” ou “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR (*)”.

191. Reembolsos ao transportador referem-se, geralmente, a encargos de pedágio, estadia de veículos, alimentação de motorista, etc, e não se confundem, portanto, com a operação principal, qual seja o serviço de transporte de cargas, que permite a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições.

Do trabalho da fiscalização, facilmente, se extrai que as despesas com reembolso do transportador que não dizem respeito ao processo produtivo da Recorrente, por isso, as glosas devem ser mantidas por não se enquadrarem no conceito legal de insumos.

Portanto, não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação da Cofins e do PIS não cumulativos.

Das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

No que se refere aos fretes, o Relatório Fiscal esclarece:

(...)153. Isso significa dizer que não são todas e quaisquer espécies de despesas de frete que possuem guarida legal para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Os fretes não incorridos nas operações de vendas e aqueles não suportados pelo vendedor não permitem a apuração de créditos das contribuições.

154. Nesse mesmo sentido, os fretes incorridos na aquisição de insumos e os fretes necessários para a transferência de insumos e produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não se encaixam nessa hipótese legal de apropriação de créditos.

155. Vale frisar que, para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviço de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte, que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as despesas necessárias à colocação do produto para venda.

(...)

FRETES SEM INFORMAÇÕES A RESPEITO DOS DADOS DO REMETENTE E DESTINATÁRIO

170. Como explicitado anteriormente, é essencial identificar em cada serviço de frete contratado a natureza da operação (frete sobre vendas, sobre insumos ou entre estabelecimentos) a fim de assegurar que o pedido administrativo não contemple créditos decorrentes de operações sem

amparo legal, como é o caso das transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

171. Para tanto, o interessado foi intimado a fornecer, para cada frete contratado, os dados do remetente e destinatário da mercadoria (CNPJ e Razão Social). Ocorre que, em algumas operações, mesmo após os prazos adicionais concedidos, o sujeito passivo deixou de informar tais dados, impossibilitando a análise por parte da Fiscalização.

Dos trabalhos da Diligência, assim consta (e-fls. 7239):

Quanto ao item 3) com a demanda, sob preclusão, para segregação dos totais dos fretes adquiridos em frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio no cotejamento dos documentos fiscais: Nota Fiscal – Conhecimento de Transporte, não houve atendimento pelo contribuinte, resultando no entendimento da manutenção da glosa total por ausência de comprovação da validação dos créditos dessa natureza, inclusive com alerta de preclusão após prazo concedido de 30 dias para atendimento.

Aqui, assiste razão a Fiscalização, o presente tópico trata de provas e não de direito, pois ante a ausência de segregação dos fretes a evitar que o pedido administrativo não ampare operações sem amparo legal, torna-se imperioso negar provimento ao tópico recursal. Por ausência de provas, as glosas relativas aos fretes merecem ser mantidas.

Devoluções de vendas. O indébito iogurte

Do relatório fiscal se extrai:

201. Indagado a apresentar maiores esclarecimentos, apresentou, em 13/09/2013, declaração informando que o lançamento em questão, que monta em R\$ 4.996.686,67, resultando em créditos de PIS/PASEP e de COFINS de R\$ 462.932,51, não se trata de devolução e sim de recuperação de indébito (fls. 578 a 582).

202. Segundo o contribuinte, o indébito foi gerado por erroneamente ter tributado com alíquota padrão o produto iogurte, que deveria ter sido tributado à alíquota zero. Ocorre que, nos períodos em questão, a tributação excessiva não resultou em saldo de tributo a recolher, pois o contribuinte dispunha de saldo credor suficiente para realizar integralmente a dedução, acarretando apenas a redução indevida do saldo credor do período (fls. 578 a 582).

203. Inicialmente, vale dizer que, na realidade, não se trata de repetição de indébito, uma vez que não houve, de fato, recolhimento em favor da Fazenda Nacional por parte do contribuinte. Trata-se o caso de estorno contábil de conta do ativo reduzida indevidamente.

204. Acrescenta-se que, em quaisquer das duas situações, estorno ou repetição de indébito, é inapropriada a utilização do Dacon como instrumento de anulação dos efeitos fiscais, contábeis ou financeiros da tributação indevida realizada pelo sujeito passivo.

Aqui assiste razão a fiscalização, devendo a glosa manter-se hígida, pois segundo o próprio o contribuinte, o indébito foi gerado por erroneamente ter tributado com alíquota padrão o produto iogurte, que deveria ter sido tributado à alíquota zero. Ocorre que, nos períodos em questão, a tributação excessiva não resultou em saldo de tributo a recolher, pois o contribuinte dispunha de saldo credor suficiente para realizar integralmente a dedução, acarretando apenas a redução indevida do saldo credor do período.

Daí, de certo, na realidade, não se trata de repetição de indébito, uma vez que não houve, de fato, recolhimento em favor da Fazenda Nacional por parte do contribuinte. Trata-se de mero caso de estorno contábil de conta do ativo reduzida indevidamente.

Não há reforma a fazer.

Devolução de produtos sujeitos à alíquota zero

Foram glosados da base de cálculo os lançamentos relacionados a devoluções dos produtos sujeitos à alíquota zero.

Entende a Recorrente que, como os bens em devolução sofreram pagamento de tributo na sua venda, é legítima a apropriação dos créditos de PIS e COFINS, nos casos em que houve a devolução. Alega que o DICON demonstraria que tais bens foram tributados na venda.

Todavia, não foram trazidos novos elementos em recurso voluntário, de forma que se acolhe as razões da decisão de piso:

(...)

207. A possibilidade de apuração de créditos sobre as devoluções de vendas tem o objetivo de anular os efeitos fiscais e financeiros das vendas realizadas anteriormente e que por alguma razão foram devolvidas ao vendedor. Decidiu o legislador que, para promover a referida anulação, os valores das vendas devolvidas não devem ser abatidos da receita bruta e sim lançados como créditos da não cumulatividade no Dacon.

208. Como decorrência lógica da explanação supra, é razoável entender que somente as devoluções de vendas relacionadas a operações tributadas

à sua época são passíveis de apuração de créditos. Não impor tal restrição promoveria um enriquecimento ilícito por parte do contribuinte que calcularia créditos da não cumulatividade em operações relacionadas a vendas nas quais não houve “débitos” correspondentes.

(...)

211. A memória de cálculo específica da base de cálculo de créditos de devoluções de vendas está registrada em planilha apresentada pelo sujeito passivo em 31/07/2013 (fls. 549 a 557).

212. Da comparação da planilha em questão com aquela apresentada em 16/09/2011, com a pauta de seus produtos e alíquotas, nota-se que o contribuinte deseja apurar créditos de devoluções de vendas em operações cujas receitas foram sujeitas à alíquota zero e, portanto, não têm amparo legal. Os casos encontrados referem-se, basicamente, a bebidas lácteas e derivados de leite previstos no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

213. Segue a relação dos produtos em questão, resultado do batimento e sujeitos à alíquota zero:

214. A Fiscalização, então, excluiu da base de cálculo da rubrica sob análise os lançamentos relacionados a devoluções dos produtos supra, sujeitos à alíquota zero.

215. Ressalva-se que, ainda que o contribuinte tenha erroneamente tributado os referidos produtos à época da venda em função do problema descrito no subtítulo LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE, a legislação tributária à época dos fatos determinava que a saída tivesse sido desonerada, de modo que não há o que se falar em recuperação de créditos via devoluções de vendas do Dacon.

Não há reforma a fazer.

Das despesas com energia elétrica

Expõe o Relatório Fiscal:

137. Na planilha de entradas e saídas apresentada pelo contribuinte, encontramos as seguintes operações referentes à aquisição de energia elétrica.

138. Todas as notas fiscais acima foram apresentadas a contento pelo sujeito passivo, de modo que os respectivos valores foram integralmente aceitos pela Fiscalização. Contudo, os valores encontrados e listados acima

são inferiores aos valores informados pelo contribuinte no Dacon dos meses em epígrafe.

Todavia, não foram trazidos novos elementos em recurso voluntário, daí, por falta de provas, se acolhe as razões da decisão de piso.

Despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação)

146. Em 22/05/2013, apresentou a planilha relativa aos aluguéis de prédios sem informações básicas, como identificação dos locadores, endereço dos imóveis locados, etc. A planilha relativa aos encargos de depreciação também foi apresentada sem informações básicas, como o prazo de depreciação adotado para os bens do ativo imobilizado, início da depreciação, etc (fl. 492).

147. Em vista da apresentação incompleta, em 10/07/2013, foi novamente intimado a apresentar as memórias de cálculo das despesas com aluguéis de prédios, identificando, no mínimo, o imóvel locado e o locador; com máquinas e equipamentos, com, pelo menos, a identificação do bem locado e sua função no processo produtivo; e dos encargos de depreciação, com a identificação do prazo de depreciação adotado (fls. 518 a 522).

148. Até o fim do procedimento fiscal, o contribuinte não havia apresentado as novas memórias de cálculo requeridas, relativas às despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e aos encargos de depreciação.

(...)

150. Assim, em vista da falta de apresentação das planilhas solicitadas, mostra-se inviável a análise das rubricas em questão, o que compromete a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impedindo o seu deferimento por parte da Fazenda Pública.

151. Em consequência, os créditos apurados sob as rubricas despesas com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação) foram integralmente glosados, por falta de comprovação do crédito pleiteado.

Todavia, não foram trazidos novos elementos em recurso voluntário, daí, por falta de provas, se acolhe as razões da decisão de piso.

Aquisição de Gasolina Aditivada, Gasolina Comum e Gás Liquefeito Petróleo**Botijão**

105. Os materiais acima também foram objeto de questionamento por parte da Fiscalização. Em resposta, o contribuinte esclareceu que a GASOLINA ADITIVADA e a GASOLINA COMUM são utilizadas “no abastecimento de veículos da frota – Não relacionado ao processo produtivo”. Já o GAS LIQUEFEITO PRETOLEO BOTIJAO 20KG EMP é “utilizado para preparação de alimentos no restaurante – Não relacionado ao processo produtivo” (fl. 1980).

106. Como o próprio contribuinte esclarece, os bens acima sequer se relacionam ao processo produtivo e, portanto, não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumos, devendo, portanto, ter seu valor, que monta em R\$71.909,54 (setenta e um mil, novecentos e nove reais e cinquenta e quatro centavos), glosado.

Por falta de provas, se acolhe as razões da decisão de piso, mantenho hígidas as glosas.

Importação de Bens para Revenda

Sobre o tema, manifesta-se a fiscalização no seguinte sentido (Itens 119 a 136 do TVF):

“133. Nota-se que não há quaisquer operações passíveis de apuração de créditos cujo código CFOP seja do grupo 3000, ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO EXTERIOR. Vale dizer que se classificam nesse grupo as entradas de mercadorias oriundas de outro país, inclusive as decorrentes de aquisição por arrematação, concorrência ou qualquer outra forma de alienação promovida pelo poder público, e os serviços iniciados no exterior.”

“134. Vale mencionar que o CFOP 3949 refere-se a “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada”, operação para a qual não há previsão legal para apuração de créditos.”

“135. Assim, em vista da falta de apresentação de dados relativos a importações, mostra-se inviável a análise das rubricas em questão, o que compromete a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impedindo o seu deferimento por parte da Fazenda Pública.”

Considerando-se que a fiscalização informa ser “inviável a análise da rubrica em questão”.

Ante a ausência de provas, as glosas merecem ser mantidas.

Lançamento sem Classificação Fiscal

A Fiscalização verificou que a empresa não teria fornecido as informações relativas a alguns produtos para saber se estes, efetivamente, gerariam o direito ao crédito na devolução. Em razão disso, efetuou a glosa dos respectivos valores.

Em sua defesa, alega a Recorrente que considerando o volume de despesas referidas neste ponto, a dificuldade e complexidade na obtenção de todas as informações e documentos, a Recorrente protesta pela posterior apresentação de documentos de modo a deixar cabalmente comprovado o seu direito ao crédito. (e-fls. 6.436)

Registra-se que considera-se que o ônus de provar recai a quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373, do CPC/15.

Por isso, para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

Sendo assim, por ausência de provas, nego provimento ao presente tópico recursal.

Dos Créditos Extemporâneas

Em sede de fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, entendeu-se que, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo certos requisitos.

Pois, em cada período de apuração deveria existir uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o contribuinte chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento, por exemplo).

A ponto que a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Outrossim, o acórdão recorrido entendeu que o crédito será determinado (i.e., fixado, estabelecido) no mês. Ou seja, a lei não prevê apropriação extemporânea; prevalecendo o regime de competência.

Daí, entendeu o julgador de piso que deveriam os créditos serem apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou bens devolvidos no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos

respectivos períodos de apuração, e isto com a finalidade, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito; garantindo-se sua liquidez e certeza.

Outrossim, no caso concreto, para aproveitamento do crédito, seria necessário retificar as declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF's e as DACTON's. E, somente, após a retificação das DACTON's, se remanescer crédito, este poderia ser utilizado para dedução da contribuição devida em períodos subsequentes.

Insurge-se contra a retificação das informações ao defender que o Guia Prático indica que a retificação da EFD-Contribuições é conduta desejável (deve ser feita "preferencialmente"), mas em momento algum determina a sua obrigatoriedade: o "crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito" (excerto do Guia Prático à fl. 15 do RF).

Também alega que "obrigações formais", a mera inobservância de determinados procedimentos sugeridos (sequer obrigatórios), impeçam que se usufrua do direito material devidamente comprovado.

Entendo não assistir razão a Recorrente.

Alinho-me ao entendimento da fiscalização.

Primeiro, de certo, se houvesse crédito a ser aproveitado, assim poderia sê-lo, pois o crédito pode ser aproveitado posteriormente, mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujos períodos foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. Não é da forma que entende a Recorrente.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data

de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados.

Todavia, não é correto afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Por isso, também compartilho do entendimento do julgador de piso pela necessidade de retificação das declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado.

Ante todo exposto, dou parcial provimento ao presente Recurso para reverter as seguintes glosas:

- (i) com aquisições de stretchfilme, fita de arquear, acessório papelão ondulado, etiqueta identificação palete e caixa de transporte frascos fornecedor; e
- (ii) Aquisição de detergente desgordurante, mangote descartável e touca descartável.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima