



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

**Processo nº** 12585.000283/2010-25  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-000.537 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 18 de março de 2015  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** HYPERMARCAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o recurso em diligência nos termos do voto do relator.

Joel Miyazaki - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Daniel Mariz Gudino

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*"Cuida o presente de Pedido de Ressarcimento (PER) a título de Cofins Não-Cumulativa (Mercado Interno) de fls. 14.422/14.426, no montante de R\$ 6.067.281,40, relativo ao 4o trimestre de 2009. A referido crédito, restaram vinculadas as Declarações de Compensação (Dcomp) de fls. 14.427/14.494. Com fulcro na proposição de fls. 14.392/14.421, por meio do despacho decisório de fls. 14.501/14.505, aludido pleito foi indeferido. Em conseqüência, as compensações cujo crédito tem origem no ressarcimento em causa restaram não homologadas. Consignase, sumariamente, em relação aos aspectos passíveis de resistência por parte da interessada, na aludida proposição (fls. 14.392/14.421): CRÉDITO SOBRE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS 44. Intimado a apresentar uma planilha detalhando os valores constantes na Linha 16 das fichas 06A e 16A, verificou-se que os valores neste campo representavam, na sua esmagadora maioria, os créditos decorrentes da revenda de produtos comprados e tributados com alíquotas diferenciadas (vide relação completa à fl. 14117 do processo): (...) 45. Equivocadamente, o contribuinte procedeu a seguinte seqüência de operações: a) A Fabricante "X" procedeu à produção de determinado produto "A" com alíquota diferenciada e tributação concentrada; b) A Hypermарcas compra o produto "A" (vale ressaltar que a Hypermарcas não produz o mesmo produto); c) A Hypermарcas REVENDE o produto "A" no mercado tributado a alíquotas diferenciadas; d) A Hypermарcas se credita das contribuições recolhidas através da Linha 16 das fichas 06A e 16A. (...) 46. A sistemática apresentada na figura acima tem como fundamento o artigo 24 da Lei nº 11.727/2008. O fabricante, adquirente desse produto, ao revendê-lo, irá aplicar novamente as alíquotas diferenciadas sobre o mesmo. Ao contrário do comerciante atacadista ou varejista, o fabricante de um produto, ao revender esse mesmo tipo de produto adquirido de outro fabricante, não tem o benefício de redução a zero das alíquotas. (...) 47. A diferença fundamental entre a hipótese prevista em Lei e a utilizada pelo contribuinte está no fato de que o contribuinte revende o produto "A", mas não a produz. Caso ela produzisse o mesmo produto, teria sim direito ao creditamento. Este entendimento é claro no caput do artigo 24 citado: A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (por exemplo: produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), pode descontar créditos relativos à aquisição DESSES produtos de outra pessoa jurídica fabricante para revenda no mercado interno: (...) 49. Os comerciantes atacadistas e varejistas, mesmo que submetidos ao regime não cumulativo, não podem descontar créditos em relação à aquisição de tais produtos para revenda. 50. Foram apresentadas à fiscalização planilhas contendo os valores a serem creditados numa suposta operação de revenda de produtos adquiridos de terceiros (fabricantes dos mesmos produtos fabricados pela própria Hypermарcas). 51. Nesta planilha, encontrados valores para os 6 primeiros meses de 2010, foi possível filtrar os produtos correspondentes aos CFOP de Compras para Comercialização de produtos com Tributação Monofásica (art. 1º da Lei nº 10.147/2000) apresentados na Linha 16 das fichas 06A e 16A, glosandoos integralmente (fls. 13892 a 14116). Ou seja, restou comprovado que a contribuinte revende produtos monofásicos sem a*

*incidência da tributação relativa às contribuições PIS/COFINS (aliquota zero). Desta forma, tendo em vista que a Hypermarchas revende os produtos como atacadista (aplicando alíquota zero nas saídas dos produtos revendidos), não há que se falar em direito ao crédito sobre as aquisições destes produtos de incidência monofásica revendidos. Com efeito, somente no 1º semestre de 2010 a Hypermarchas revendeu, com alíquota zero, R\$ 840 Milhões de reais de produtos sujeitos à tributação monofásica. REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS (...) 53. O contribuinte em tela, à época que produzia gêneros alimentícios, no período de março de 2006 a dezembro de 2011, teve intenção de utilizar o disposto no artigo citado acima, adquirindo tomate in natura (NCM 0702.00.00) e milho verde in natura (NCM 0709.90.19) e industrializando-os em produtos como, por exemplo, molhos de tomate e extrato de tomate (ambos com NCM 2103.20.10: Ketchup e outros molhos d/tom.inf. a 1kg Inc.). 54. Todavia, produtos do Capítulo 21 – preparações alimentícias diversas, Posição 2103 – preparações para molhos e molhos preparados; condimentos e temperos, não estão citadas no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, razão pela qual não há previsão legal para o usufruto do crédito presumido pretendido pelo contribuinte, sendo por isso, glosados na sua totalidade. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO (...) CREDITAMENTO – COMBUSTÍVEIS 57. Conforme as transcrições acima do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o desconto de crédito é calculado em relação aos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”. 58. Importante frisar que o uso dos combustíveis e lubrificantes precisa ser feita na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou seja, combustíveis e lubrificantes utilizados em outras áreas não produtivas, não geram direito ao crédito. 59. Intimado a apresentar a utilização de cada combustível nas diversas fases da produção, o contribuinte assume ter atrelado, por um lapso, centros de custos administrativos como base de cálculo dos créditos das contribuições, concluindo que os combustíveis utilizados nas caldeiras representam mais de 80% das aquisições do período fiscalizado (Resposta à Intimação de 25/03/2013). 60. Com base nas informações apresentadas, os valores mensais do código CFOP 1.653 – Compra de combustível ou lubrificante – foram glosados em 20%. CREDITAMENTO – SERVIÇOS DE MÍDIA 61. Pela base legal apresentada, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. (...) 64. Verificase, pois, que dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo. 65. A legislação adota, para fins de apuração de créditos na modalidade da não cumulatividade, a enumeração exaustiva dos dispêndios capazes de gerar crédito e, no que toca à questão dos dispêndios com insumos, os*

*vincula à utilização na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 66. Dessa forma, o dispêndio com um serviço contratado poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do serviço na respectiva atividade econômica. 67. Passase a analisar tal fundamentação sob o prisma da atividade da empresa e dos dispêndios que entende serem insumos. 68. No caso em tela, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE principal da empresa (não existem CNAE secundárias), constante do sistema CNPJ, é definido como sendo: 2121101 Fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano. 69. Os serviços de mídia, publicidade, propaganda e divulgação, bem assim o material de divulgação neles empregado, em que pese poderem ser necessários para o desempenho da atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos medicamentos alopáticos para uso humano produzidos pela empresa. Portanto, não é admissível a apuração de créditos relativos a esses dispêndios no caso em tela. (...) 72. Em vista do exposto, os valores acerca dos serviços de mídia, brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio foram integralmente glosados, já que estas despesas não são empregadas na produção ou na prestação dos serviços relativos aos bens produzidos pela fiscalizada. CREDITAMENTO – FRETE SOBRE VENDAS – SD 2011 – 02 (...) 76. O art. 15 da citada Lei no 10.833, de 2003, estendeu o benefício previsto no inciso IX do citado art. 3º acima transcrito também para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Conforme já visto, tratase do direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem de mercadorias e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda. Vejase o que dispõe o citado art. 15: (...) 77. Portanto, as hipóteses de creditamento sobre fretes não abrangem o transporte de produtos ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais visando à conclusão desses bens e também na distribuição dos produtos acabados para os pontos de comercialização dos mesmos. Como se vê, referida operação refere-se a frete empregado no transporte interno de produtos inacabados e de produtos acabados que são levados aos estabelecimentos de vendas da mesma empresa (Centros de Distribuição). Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições. 78. Para isso, a empresa foi intimada a apresentar planilhas dos fretes, de forma que apenas foram considerados passíveis de creditamento apenas os fretes sobre operações de vendas e os fretes utilizados no transporte de insumos empregados na produção dos bens destinados à venda (fl. 5263). CREDITAMENTO – BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS 79. Na Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), existe vedação expressa acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas: (...) 80. Na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), também existe a vedação expressa acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas: (...) 81. Desta*



*forma, apropriações de crédito como, por exemplo, As Análises de Cálculo, prestadas por Nádia Prado Rocha (CPF: 585.572.88115), Documento 2009, contabilizadas em 2009/03 foram glosadas. CREDITAMENTO – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO 82. Conforme apresentado na Lei 10.833/2003, a depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado só pode ser considerada para fins de crédito caso haja relação direta na produção e venda ou prestação de serviço, ao passo que, no caso das edificações e benfeitorias, seu uso dentro da empresa pouco importa: (...) 83. A Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, veio regulamentar e disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. 84. A partir de maio de 2008, segundo a Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, o prazo de utilização da depreciação dos bens adquiridos passou a ser de 12 meses, ao passo que a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, definiu uma gradual diminuição deste prazo até o ponto da apropriação ser de forma imediata a partir de 3 de agosto de 2011. 85. O contribuinte apresentou planilhas detalhando os valores apresentados nos DACON referentes ao creditamento sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação e com base no valor de aquisição ou de construção). 86. Através dos dados apresentados, foi possível distinguir os centros de custo de acordo com o tipo de ativo em questão, de modo que apenas os bens inseridos em centros de custo relacionados diretamente à área de produção da empresa foram aceitos. 87. Cabe lembrar que quando o legislador quis estabelecer que o crédito poderia ser calculado em relação a outros setores da empresa (e não somente em relação ao setor de produção do produto destinado à venda), assim o fez. 88. Foi o que ocorreu em relação aos créditos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos” e também a “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros”. Nesses casos o legislador utilizou a expressão “utilizados nas atividades da empresa”, conforme se vê abaixo: (...) 89. Observamos que no caso da depreciação de máquinas e equipamentos o legislador utilizou a expressão “para utilização na produção de bens destinados à venda...”, enquanto que no caso da amortização de edificações e benfeitorias utilizou a expressão “utilizados nas atividades da empresa”. Vejamos: (...) 90. Destarte, se a melhor interpretação da lei fosse no sentido de que o conceito de “produção do produto destinado à venda” abrange todos os setores da empresa, por que o legislador faria essa distinção? 91. Em vista do exposto, as edificações e benfeitorias utilizadas em quaisquer atividades da empresa foram aceitos independentemente do centro de custo relacionado (fl. 10656). CREDITAMENTO – APROVEITAMENTOS EXTEMPORÂNEOS 92. O contribuinte informou como créditos do 1º trimestre de 2009 ao 2º trimestre de 2010, valores apurados desde o 1º trimestre de 2004. Tratam-se de valores de Insumo Agrícola Crédito Presumido (Período de Apuração de jun/2005 a jan/2009), Insumo Aquisições de Mídia (fev/2004 a jan/2009) e Créditos Rateios – DM (fev/2004 a mai/2007) Créditos não contabilizados à época, proveniente da DM Indústria Farmacêutica Ltda. CNPJ: 67.866.665/000153, incorporada pela Hypermarchas S.A. em 01/10/2007). 93. Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e*

10.833/2003 mencionam que o crédito a ser calculado refere-se ao mês em que for apurada a contribuição: (...) 94. A Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 (à época, legislação específica aplicável à matéria), no seu art. 22 (§ 3º), estabeleceu que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestrecalendário. (...) 97. O demonstrativo adequado para apresentar os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS é o DACON. Como a lei permite que o crédito não aproveitado em determinado mês seja utilizado para desconto da contribuição apurada nos meses subsequentes, é necessário que o contribuinte informe em cada mês qual é o exato montante do crédito acumulado. 98. Caso ocorram quaisquer erros em sua apresentação, não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os DACON e DCTF correspondentes, ou seja, retificar as declarações do mesmo período dos créditos, em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005: (...) 99. Ressalte-se que nos casos de ocorrência de erros no preenchimento ou de insuficiência de informações apresentadas à administração tributária, o ônus de corrigilos cabe exclusivamente ao contribuinte, mediante a apresentação de provas inequívocas das alterações pretendidas. Não o fazendo, o próprio contribuinte assume que os dados processados constituem expressão de verdade dos fatos escriturados na contabilidade da empresa e que, portanto, devem ser adotados como válidos. 100. Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar os valores apresentados nos meses corretos da sua apuração, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário. O prazo para se apresentar ou retificar o DACON é suficientemente dilatado para que a própria empresa efetue tais ajustes. 101. Não se justificaria a pretensão em compensar supostos créditos relativos a períodos precedentes. Além disso, não é possível reconhecer o crédito além daquele que a própria empresa afirma ter apurado no próprio trimestrecalendário objeto do pedido. Ademais, quando um crédito relativo à contribuição PIS/COFINS é apropriado, o valor correspondente ao crédito deve ser excluído do custo e, conseqüentemente, do Lucro Líquido e da BC da CSLL, aumentando a CSLL e o IRPJ devido. Portanto, se faz imprescindível a retificação não só do DACON, mas também da DCTF e DIPJ dos períodos em que há repercussões tributárias. 102. Diante do exposto, os créditos que não foram informados nos seus períodos corretos foram integralmente glosados (fl. 13075). 103. Importante frisar também que alguns valores, independentemente de serem extemporâneos, não geram direito ao crédito. É o caso das Aquisições de Mídia (Ver parágrafo 62 deste documento). Períodos escriturados nos DACON de maio de 2009 a junho de 2010, referentes aos períodos de apuração extemporâneos de junho de 2004 a janeiro de 2009), totalizando o montante de R\$ 615.482.631,13. EFEITOS DOS ITENS ACIMA MENCIONADOS NO DACON 104. Diante do exposto, os DACON dos períodos fiscalizados foram refeitos, apenas para fins de apuração do eventual saldo credor, com base nos dados auditados às fls. 2162 a 14117, resultando nas planilhas constantes do presente processo (fls. 14259 a 14296). CONCLUSÃO 105. Nos termos do artigo 32, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, cada pedido de ressarcimento “deverá referir-se a um único trimestrecalendário e ser

*efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestrecalendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação”, conforme se vê abaixo: (...) 106. Tendo em vista que, após as glosas efetuadas, o valor do crédito de COFINS Mercado Interno do 4º TRIMESTRE DE 2009 é inferior ao débito apurado no mesmo período, não há qualquer valor a ser ressarcido ao contribuinte, conforme demonstrativo de fl. 14391. 107. Em vista de todo o exposto, com base nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no artigo 6º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, nos termos do artigo 194 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, acerca do Pedido de Ressarcimento no valor de R\$ 6.067.281,40 (Seis Milhões, Sessenta e Sete Mil Duzentos e Oitenta e Um Reais e Quarenta Centavos), PROPOMOS à SAORT DA DRF SÃO JOSÉ DO RIO PRETO o INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO, considerandose NÃOHOMOLOGADAS AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS. Inconformada, em 14 de outubro de 2013, por intermédio de seus representantes, apresenta a interessada manifestação de inconformidade (fls. 14.531/14.582), onde, em apertada síntese, após exposição dos fatos que julga ocorridos, assevera: II – PRELIMINARMENTE II.1. NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS NA JUNTADA DOS DOCUMENTOS QUE FUNDAMENTARAM O DESPACHO DECISÓRIO Inicialmente, antes de discorrer sobre o mérito do despacho decisório que entendeu pela glosa dos créditos objetos do PER em análise, importa ressaltar, a despeito dos melhores esforços empreendidos pela Requerente, a dificuldade de "decifrar" os argumentos, todas as informações e a composição de todos os valores mencionados pela DRF SJR nas mais de 12.000 páginas juntadas ao despacho decisório, tarefa que é claramente prejudicada pelo exíguo prazo de 30 dias para a apresentação da defesa administrativa. De fato, como mencionado anteriormente, a decisão ora combatida se lastreia em documentos e informações pertinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal ("MPF") no 08.1.90.002011037392 também tratando de PIS e COFINS, iniciado em 09/01/2012, pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária ("DERAT"), e ainda não encerrado pelo Sr. Agente Fiscal responsável. Portanto, ainda não foi levado ao conhecimento da Requerente os argumentos, explicações e metodologia adotada por tal fiscalização do PIS e COFINS. Em homenagem ao princípio da verdade material, bem como ao cordial relacionamento existente entre o Sr. Agente Fiscal e a Requerente, esta deve receber, antes do encerramento da fiscalização do PIS e da COFINS, informações claras e precisas acerca dos procedimentos adotados pelo Sr. Agente Fiscal, sob pena de nulidade de todo o processo. Assim, por se apoiar em MPF ainda em andamento, o qual, voltese a frisar, esta em andamento há mais de dois anos e já gerou 9 intimações, a entrega de 35 planilhas, 41 documentos e por volta de 150 cópias de notas fiscais, constatase que não estão presentes nos autos desse processo administrativo quaisquer indicativos claros a respeito dos exatos valores analisados e glosados, bem como da relação entre os argumentos utilizados pela DRF SJR no despacho decisório e na Informação Fiscal e as informações prestadas pela Requerente durante a fiscalização. É o que se passará a demonstrar. (...) Além da quantidade exorbitante de informações, é de*

*extrema importância salientar que as "planilhas constantes do presente processo (fls. 14259 a 14296)" são apenas "papéis de trabalho" da fiscalização, contendo testes, observações e menção de planilhas, cuja localização não foi possível em meio as mais de 12.000 folhas anexadas. (...) Por causa da ausência de clara correlação entre os argumentos e os documentos juntados, da ausência de demonstração de composição dos valores glosados neste processo, ou ao menos da correlação dos documentos juntados com as "planilhas" das fls. 14165 a 14211, impossibilitando a Requerente e essa E. Turma de Julgamento de verificarem a sua correção e veracidade, notase, por consequência, que o crédito tributário exigido em razão da não homologação das compensações vinculadas ao PER em análise é ilíquido e incerto, não podendo, por esse motivo, prevalecer. A iliquidez e incerteza que rondam a combatida decisão é ainda mais patente pelo fato do MPF nº 08.1.90.002011037392, que se destina a análise da apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, ainda não ter sido encerrado, o qual, potencialmente, pode culminar com conclusões diversas das que nortearam a decisão ora combatida. (...) Ante o exposto, em razão da ausência de liquidez e certeza da exigência contida no presente processo, a Requerente aguarda que essa E. Turma Julgadora cancele integralmente o despacho decisório aqui combatido.*

**II.2. MOTIVAÇÃO IMPRECISA E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO**

*Além disso, a jurisprudência administrativa já se manifestou, reiteradas vezes, no sentido de que a falta de motivação, ou a motivação imprecisa do lançamento, acarreta a sua nulidade, conforme se extrai das ementas abaixo transcritas, verbis: (...) Nesse sentido, diversos foram os vícios identificados no referido Processo quanto à ausência ou imprecisão de fundamentação ou de motivação da DRF SJR, vejamos.*

**II.2.1. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS PARA REVENDA — REGIME MONOFÁSICO — ALÍQUOTA DIFERENCIADA**

*De início, destacase que não houve, no período analisado, aproveitamento de créditos decorrentes da incidência monofásica do PIS e da COFINS, como afirma ter ocorrido a DRF SJR na Informação Fiscal (fls. 15 a 18) e respectivo despacho decisório. De fato, a Requerente não se aproveitou de créditos de PIS e COFINS na aquisição para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica de tais contribuições no 4º trimestre de 2009. No entanto, de forma surpreendente e demonstrando completa imprecisão quanto à análise das informações prestadas pela Requerente quando da fiscalização, a DRF SJR considerou dados referentes ao ano de 2010 para fundamentar o indeferimento do PER referente ao 4º trimestre de 2009. Nessa linha, não resta dúvida que a mencionada imprecisão da DRF SRJ teve como consequência a utilização de motivação e fundamentação inaplicáveis ao presente Processo, dado que, repitase, a Requerente não apropriou no período em análise qualquer créditos relacionados à aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS.*

**II.2.1.1. DA FALTA DE PERTINÊNCIA DO QUESTIONAMENTO SOBRE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS**

*É extremamente emblemático a tudo que já foi exposto a alegação de créditos sobre alíquotas diferenciadas, longamente descrita nos itens 45 a 52 da Informação Fiscal. Após tecer longos comentários e ilações, com as quais a Requerente discorda, no item 52, a DRF SJR assevera que "nessa planilha, encontrados valores para os 6 PRIMEIROS MESES DE 2010 foi possível filtrar os produtos*



*correspondentes aos CFOP de Compras para Comercialização de produtos com Tributação Monofásica (art. 1º da Lei nº 10.147/2000) apresentados na Linha 16 das fichas 06a e 16a, glosandoos integralmente (fls. 13892 a 14116)." Fica patente, portanto, que esse tema é completamente alheio ao período ao qual a PER ora debatida se refere (4º trimestre de 2009) não podendo, conseqüentemente, sequer ser aventado na ora combatida decisão e motivo pelo qual a Requerente não oferecerá qualquer comentário. Afortunadamente, ao menos nesse tópico, a DRF SIR mencionou o período de aproariação de créditos (1º semestre de 2010), tornando incontestes a sua inaplicabilidade ao caso em tela. Contudo, não é possível verificar quais outras alegações não são aplicáveis ao caso em tela. Fica demonstrado de maneira exemplar, portanto, quão cerceada a Requerente se encontra nos seus direitos mais básicos de defesa diante da combatida decisão.*

**II.2.2. FALTA DE INDICAÇÃO DOS QUESTIONAMENTOS QUANTO AOS CRÉDITOS PRESUMIDOS**  
*Outro ponto que causa incerteza quanto à fundamentação e motivação da DRF SJR, diz respeito às fls. 9 a 15 da Informação Fiscal. Isso porque, nas referidas fls., a DRF SJR faz menção à apuração de crédito presumido quanto a diversos produtos comercializados pela Requerente, sem, no entanto, indicar suas conclusões e eventuais questionamentos a respeito do tema. Em outras palavras, não fica claro à Requerente o exato motivo que levou a DRF SJR a mencionar esse tema na Informação Fiscal, ou seja, não pôde a Requerente identificar se efetivamente tratase de fundamento para a glosa dos créditos e conseqüente indeferimento do PER em análise.*

**II.2.3. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**  
*Adicionalmente, a exemplo do descrito no item acima, a Requerente destaca que também não houve, no período analisado, aproveitamento de créditos presumidos decorrentes de aquisição de produtos agrícolas de pessoas físicas, como afirma ter ocorrido a DRF SJR na Informação Fiscal (fls. 18) e respectivo despacho decisório. A Requerente esclarece que não se aproveitou de créditos de PIS e COFINS na aquisição de produtos agrícolas de pessoas físicas no 4º trimestre de 2009. Entretanto, novamente demonstrando completa imprecisão quanto à análise das informações prestadas pela Requerente quando da fiscalização, a DRF SJR considerou dados referentes aos anos de 2009 e 2010 para fundamentar o indeferimento do PER referente ao 4o trimestre de 2009. Assim, não resta dúvida que a mencionada imprecisão da DRF SJR teve como conseqüência a utilização de motivação e fundamentação inaplicáveis ao presente Processo, dado que, repitase, a Requerente não apropriou no período em análise qualquer créditos relacionados à aquisição e produtos agrícolas de pessoas físicas.*

**II.2.4. FALTA DE PERTINÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO ANEXADA**  
*Ainda, vale destacar que a DRF SJR juntou ao referido processo a título de suposta comprovação dos argumentos por ela utilizados mais de 12.000 páginas de imagens de informações e "planilhas" que, vistas dessa maneira (sem qualquer explicação ou correlação), nada dizem ou, ao menos, nada explicam, quanto aos fundamentos levantados na Informação Fiscal e no despacho decisório. Além disso, importante ressaltar que não há nessas 12.000 páginas qualquer demonstrativo acerca dos valores efetivamente glosados, o que impossibilita a Requerente a conhecer exatamente os fundamentos que levaram a DRF*

*SJR a indeferir integralmente o PER em análise. Portanto, em razão do verdadeiro processo kafkiano ao qual a Requerente está sendo submetida, no qual não é possível saber qual a composição dos valores questionados e verdadeiros fundamentos que a DRF SJR está se utilizando, se requer a essa E. Turma Julgadora o cancelamento do despacho decisório ora combatido. II.2.5. CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Apenas a título ilustrativo, a DRF SJR decidiu que as "apropriações de crédito como, por exemplo, As Análises de Cálculo, prestadas por Nádia Prado Rocha" não merecem prosperar e, portanto, foram glosadas. Contudo, a Requerente se surpreendeu ao se deparar com referido ponto na Informação Fiscal. Ora, é de conhecimento da Requerente que a legislação acerca do tema veda expressamente o creditamento de PIS e da COFINS acerca dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas. Tanto é assim, que sequer adota como seu procedimento a tomada de crédito referente a tais bens e serviços. Nesse contexto, a Requerente desconhece os serviços prestados pela Sra. Nádia Prado Rocha e, uma vez que sequer foi questionada acerca destes na decorrência do processo fiscalizatório, o qual lembrese mais uma vez, ainda não foi encerrado, não vislumbra argumentos para poder se defender neste ponto. Ademais, a DRF SJR na Informação Fiscal não indicou quaisquer informações acerca do documento que mencionou, impedindo, mais uma vez, a Requerente de exercer seu direito de defesa: um verdadeiro absurdo! Por fim, a DRF SJR ao menos menciona o valor glosado a esse título ou situações semelhantes, transformando as mais de 12.000 folhas apresentadas à Requerente em obstáculo intransponível, sobretudo no exíguo prazo de 30 dias, para o efetivo entendimento dos fatos a ela imputados pela fiscalização, condição essencial a preparação de qualquer defesa, ou mesmo para o reconhecimento de erros por ventura cometidos. Conclui-se, portanto, que não deve prevalecer a alegação da DRF SJR neste ponto, haja visto a impossibilidade da Requerente de se defender do quanto alegado pela fiscalização. II.3. DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA Ainda, diante de todo o exposto, verificase a patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, haja vista que a Requerente sequer tem conhecimento dos corretos fundamentos e da composição dos valores glosados pela DRF SJR que levaram ao indeferimento do PER referente ao 4o trimestre de 2009 em análise no presente processo. Deveras, a Requerente possui a impossível tarefa de "decifrar" no prazo exíguo de 30 dias a composição dos valores glosados pela DRF SJR ao longo de mais dois anos de auditoria para confirmar se os valores ora combatidos são certos e condizentes com a realidade. Além disso, a imprecisão da DRF SJR quanto a análise dos documentos apresentados e dos fundamentos utilizados prejudica (para não dizer impossibilita) o exercício do direito de defesa da Requerente. Nesse sentido, os vícios apresentados acima somados ao exíguo prazo de 30 dias para apresentação da presente Manifestação de Inconformidade, demonstram, claramente, o cerceamento do direito de defesa da Requerente, por não poder se defender de forma ampla a todas as acusações que lhe foram imputadas. (...) Dessa maneira, não tendo sido apresentados os fundamentos precisos para a glosa de créditos utilizados pela DRF SJR e, sobretudo, a clara composição dos valores glosados associados a*

*cada um dos pretensos fundamentos, que levaram ao indeferimento do PER objeto desse processo administrativo, verificase claramente que não foi oferecido à Requerente o "direito à informação geral" e o "direito de audiência" em incontestável afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual deve ser cancelado por essa E. Turma Julgadora o despacho decisório ora combatido. (...) Ante o exposto, demonstrada a violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório face à impossibilidade de a Requerente se defender adequadamente, requeira a essa E. Turma Julgadora o cancelamento integral do despacho decisório ora combatido. Portanto, seja pela (i) ausência de liquidez e certeza, seja pela (ii) a ausência de motivação clara do despacho decisório, ou, ainda, (iii) pelo cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, que compromete toda a sua lisura do crédito tributário exigido, aguarda a Requerente que essa E. Turma Julgadora cancele o despacho decisório ora combatido em sua totalidade. III – DO DIREITO III.1. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS A Requerente apurou créditos da COFINS, em decorrência de diversas despesas. Mesmo estando em andamento o MPF nº 08.1.90.002011.37392, como mencionado anteriormente, no qual a Requerente vem apresentando esclarecimentos acerca do seu processo econômico, bem como das despesas incorridas em razão deste, além de municiar a DRF SJR com toda a documentação requerida, restou decidido o indeferimento da PER referente ao 4o trimestre de 2009 pelo reconhecimento parcial do crédito da COFINS. Notase, ainda, que a DRF SJR não reconhece esse direito ao crédito exclusivamente para fins da verificação de saldo credor, como exposto no item 105. da Informação Fiscal, sujeitando, portanto, a Requerente a eventual decisão divergente por ocasião do fim do MPF nº 08.1.90.002011.37392: (...) Mesmo se desconsiderarmos a insegurança jurídica intrínseca a um processo fiscal que desconsidera créditos "apenas para fins de apuração de saldo credor", o que por si só deveria culminar com a nulidade da combatida decisão, como amplamente demonstrado anteriormente, tais alegações não devem ser levadas em consideração, em virtude de fundamentos teóricos que sustentam a improcedência da exigência de débitos fiscais ora contestada e que serão detidamente analisados a seguir. Mais uma vez lembramos que só resta à Requerente a se deter em fatos teóricos em virtude da total impossibilidade de discorrer acerca de fatos em virtude de falta de demonstração da associação de dados e documentos aos fatos alegados pela DRF SJR. III.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS A sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico, para fins das contribuições do PIS e da COFINS pela Emenda Constitucional 42. O ordenamento constitucional encontra repercussão nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que indicaram em seus artigos 30 lista enumerativa das despesas que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições. (...) Cabe esclarecer que, a despeito de a Constituição não definir expressamente o conceito de não cumulatividade, tal fato não autoriza que a definição da questão seja delegada livremente ao legislador ordinário, conforme leciona Celso Antonio Bandeira de Mello: (...) Assim, a ausência de definição expressa não autoriza a conclusão de que o conteúdo do conceito de não cumulatividade deva ser delimitado no âmbito*

*infraconstitucional. Bem ao contrário, esse silêncio decorre da prévia existência desse conceito, que, assim, foi incorporado implicitamente ao texto constitucional. (...) Pois bem. Paralelamente ao que ocorre com o ICMS e IPI, a não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendida, do ponto de vista constitucional, como uma sistemática voltada à desoneração da receita ou faturamento, culminando na tributação apenas pelo valor adicionado "base tributável" pelo contribuinte. Devese evitar, portanto, a ocorrência da mencionada "incidência em cascata" sobre a receita ou faturamento. (...) Assim, segundo o regime de apuração não cumulativo, os contribuintes ficaram autorizados a descontar da base de cálculo do PIS e da COFINS créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, entre outros. Desta feita, inquestionável, no plano constitucional, que deve ser respeitado pela administração pública, o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na forma como realizado pela Requerente, já que as despesas questionadas pela DRF SIR se caracterizam como imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial, não havendo como desconsiderá-lo para fins de apuração do PIS e a COFINS, sob pena de tais tributos incidirem sobre base de cálculo superior ao mero valor agregado em etapa posterior. (...) Com relação às despesas desconsideradas como insumo, inicialmente, é importante destacar que, de acordo com o regime da não cumulatividade, darão direito a crédito de PIS e de COFINS as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, especificamente para demonstrar o equivocado conceito de insumo adotado pela DRF SJR, passase a analisar o conceito de "insumo" para fins de aplicabilidade da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

**III.2.1. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS** *A fim de delimitar o conceito de insumo, a Receita Federal do Brasil ("RFB") expediu as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 e nº 404, de 12 de março de 2004, as quais, em seu artigo 66, parágrafo 5º, incisos I e II, e artigo 80, parágrafo 4º, incisos I e II, respectivamente, assinalaram o que se entende por insumos, verbis: (...) De acordo com essa redação, o conceito de insumo na visão da RFB seria muito mais restritivo do que aquele a que alude a própria legislação do PIS e da COFINS. As referidas INs interpretaram o termo "insumos" consoante conceito estabelecido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ("RIPI"). Ocorre que, como regra geral, o IPI, assim como o ICMS — que adota o mesmo conceito de insumo do IPI — são impostos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços, ao passo que o PIS e a COFINS são tributos que incidem sobre receita. Consequentemente, a aferição do valor agregado na base tributável das contribuições (receita) pelo contribuinte restaria prejudicada pela aplicação dos conceitos inerentes e exclusivos à produção e circulação de mercadorias, que não se alinham perfeitamente à base tributável de receita. (...) Além disso, é importante destacar que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a não cumulatividade do PIS e da COFINS, não restringiu a apuração do crédito de tais contribuições aos valores cobrados em operações anteriores, como ocorre no caso do ICMS e do IPI, o que demonstra que o objetivo da não cumulatividade*



*dessas contribuições é viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita a ser auferida, absolutamente distinto dos citados impostos. (...) Justamente por esse motivo, o conceito de "insumo" no contexto dessas contribuições deve ser entendido de forma mais ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são necessários e estão relacionados à atividade principal da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento. Se a base de cálculo do PIS e da COFINS sob a sistemática não cumulativa a receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, deve ser admitida necessariamente em contrapartida, e sob o próprio princípio que rege a apuração dessas contribuições, o aproveitamento de créditos atrelados às despesas vinculadas e efetivamente necessárias à obtenção daquilo que será tributado (receita). A partir desse raciocínio, é lógico sustentar um conceito de insumo que mais se identifique com aquilo que possa ser classificado contabilmente como as despesas que possam ser consideradas como necessárias (artigo 299 do RIR/99) e intrinsecamente relacionadas e indispensáveis à atividade-fim da companhia (nos termos previstos em seu Estatuto Social). (...) Como se pode verificar, portanto, diante das possíveis dúvidas acerca do conceito de insumo para fins da apuração de créditos de PIS e de COFINS, a jurisprudência vem se firmando no sentido de que, dada a sistemática da não cumulatividade dessas contribuições, tal conceito não deve ser entendido de forma tão restritiva como pretendido pelas referidas INs, devendo abranger se não todas as despesas necessárias da pessoa jurídica, ao menos, os custos essenciais e inerentes relacionados diretamente à sua atividade principal. A seguir, a Requerente demonstrará detalhadamente que os créditos por ela tomados e glosados pela DRF SJR decorrem de despesas ligadas à sua atividade, de modo que sem elas, a Requerente não conseguiria auferir a receita decorrente da alienação de seus produtos. Assim, não resta dúvida de que as despesas a seguir tratadas enquadram-se no conceito de insumo, conforme delineado pela jurisprudência administrativa e judicial, razão pela qual permitem a apuração de créditos do PIS e da COFINS. III.3. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE MÍDIA A DRF SJR entendeu por bem que "os serviços de mídia, publicidade, propaganda e divulgação, bem assim o material de divulgação neles empregado, em que pese poderem ser necessários para o desempenho da atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos medicamentos alopáticos para uso humano produzidos pela empresa". Neste contexto, há de se destacar que, em princípio, a legislação do PIS e da COFINS não autoriza nominativamente a apropriação de crédito escritural em razão de despesas havidas com propaganda e marketing. Sendo assim, a análise quanto à possibilidade de creditamento pela Requerente em razão de referidas despesas passa pela definição de insumos já explanada detalhadamente em item anterior, conforme artigo 3º, inciso II, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03. Conforme se pode verificar no prospecto definitivo de distribuição pública primária e secundária de ações ordinárias de emissão da Requerente (doc. 04), a sua atividade empresarial é definida ao mercado como sendo a aquisição, gestão de marketing e comercial de um dos maiores e mais diversificados portfólios de marcas de produtos de bens de consumo no Brasil: (...) Assim, os produtos comercializados pela Requerente, sempre de*

*marcas registradas de sua titularidade, são notoriamente conhecidos no Brasil, como por exemplo: "Benegrip", "Bozzano", "Melhoral", "Monange", "Gelol" e "Dorill" dentre outros. Portanto, é necessário que a Requerente, para alavancar a sua atividade empresarial (venda de produtos com as suas marcas), efetue uma gestão agressiva de marketing, além, obviamente, de cuidar de maneira diligente de questão mercadológica de marcas consagradas de bens de consumo presentes no mercado brasileiro. (...) Deveras, não é difícil perceber que em razão dos investimentos maciços em propaganda e marketing é que diversos produtos do portfólio de marcas da Requerente possuem slogans conhecidos por todas as classes sociais de consumidores no Brasil: (...) Dessa forma, no caso da Requerente, no que diz respeito às despesas incorridas com relação a serviços de mídia, brindes ao consumidor final, materiais promocionais e campanhas prêmio, devem gerar direito a crédito do PIS e da COFINS, porquanto cada uma dessas despesas contribui diretamente para a divulgação das marcas da Requerente em diferentes setores do mercado consumidor, alavancando seus negócios e, por consequência, as receitas submetidas à tributação pelas referidas Contribuições. III.4. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS FRETES SOBRE VENDAS A DRF SJR entendeu que, por não tratarem de "despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador)", os créditos aproveitados pela Requerente em virtude do frete entre seus estabelecimentos, entre outros, devem ser glosados. No caso da Requerente, já foi mencionado que esta trabalha com operação de venda e revenda de produtos. Essa operação, vale lembrar, é subdividida em etapas, sendo a primeira delas a aquisição dos produtos; a segunda, a remessa desses produtos aos centros de distribuição; e a terceira, a remessa dos centros de distribuição aos seus clientes. Logo, de acordo com essas premissas, o próprio texto do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 autoriza, em sua literalidade, a apropriação do crédito que a DRF SIR ora pretende afastar. (...) Ora, o frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda. Assim, são intrínsecas à geração de receitas da Requerente as despesas de frete inerente a: (i) transferência de mercadorias ou insumos de uma unidade para outra; (ii) entrega de mercadorias que foram dadas em bonificação aos clientes; e (iii) retirada de mercadorias devolvidas pelos clientes, que são de responsabilidade da Requerente, entre outras. (...) Ora, tratase, no caso em foco, de despesas com transportes que se afiguram imprescindíveis para a venda ao consumidor. O mesmo podese dizer com relação às despesas com frete ligadas às bonificações originadas de vendas. Isso porque, a bonificação não se configura como uma doação da Requerente, mas sim como extensão da própria venda por ela realizada, pelo que a despesa de frete relacionada a essa operação deve ser passível de creditamento pelo PIS e pela COFINS. Dessa forma, é inquestionável que a bonificação, em conjunto com todas as circunstâncias comerciais que lhe deram ensejo, totalizam uma operação de venda, como definida pela legislação pertinente, pelo que não resta dúvida quanto a possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS nos fretes relacionados também a essa operação. Neste sentido, não há dúvidas de que,*

*também por esse motivo, o creditamento em comento encontra amparo na própria legislação da não cumulatividade. III.5. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO*

*No que se refere aos bens incorporados ao ativo imobilizado da Requerente, a DRF SJR dá a entender, com base na leitura dos itens 86 e 87 do documento de Informação Fiscal, abaixo transcritos, que os bens passíveis de crédito são aqueles relacionados ao setor de produção do produto destinado à venda: (...) Muito embora a DRF SJR não elenque os centros de custos que considera como produtivo, bem como não demonstre a quantificação dos valores glosados, dificultando assim a compreensão dos critérios e parâmetros utilizados para quantificação da glosa, a Requerente infere que foram aceitos para fins de crédito os bens considerados intrinsecamente ligados à produção. Importante notar apenas que a conceituação de "produtivo" por si só já é potencialmente tema de controvérsia. No presente caso, no entanto, tal conceituação não pôde ser abordada de maneira adequada pela falta da identificação dos centros de custos elevados ao status de produtivos pela DSR SJR. Assim, apenas a título especulativo/argumentativo/exemplificativo, não é possível entender se o centro de custo de laboratórios e controle de qualidade foi considerado produtivo ou não. Tal dúvida se justifica posto que ao longo da fiscalização em diversas oportunidades a DRF SJR deu a entender que tal setor, mesmo sendo uma exigência legal para a atividade da empresa, não seria produtivo por não estar diretamente vinculado à transformação dos produtos. Após tal ressalva, destacamos que conforme incisos VI e VII, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, são passíveis de crédito (i) as máquinas, (ii) os equipamentos e (iii) outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados (a) para locação a terceiros, ou (b) para utilização (b.1) na produção de bens destinados à venda ou (b.2) na prestação de serviços, in verbis: (...) Inicialmente, cumpre esclarecer que a DRF SJR deveria ter se apegado a utilização desses ativos no desenvolvimento das atividades da Requerente, que, além da industrialização, possui forte atuação nas operações de revenda de mercadorias produzidas por terceiros, as quais incorrerem em diversos custos com esforço de vendas, tais como pesquisas de mercado, ações de publicidade, estoque, logística e toda uma complexa estrutura administrativa para que seus produtos sejam disponibilizados e vendidos em todo o Brasil. Toda essa complexa estrutura demanda aquisições de ativos imobilizados necessários ao desenvolvimento de sua atividade empresarial, tais como empilhadeiras utilizadas nos centros de distribuição para movimentação de estoque, registrador de temperatura, plataformas hidráulicas, equipamentos utilizados na análise de qualidade de produto, entre outros. Nesse sentido, a DRF SJR, ao analisar se os bens do ativo imobilizado da Requerente podem ou não gerar direito ao creditamento de PIS e de COFINS, cometeu equívoco ao aparentemente considerar como atividade passível de geração de crédito somente aquelas ligadas à fabricação e produção de bens. Portanto, em que pese a análise equivocada realizada pela DRF SJR na Informação Fiscal, fica claro que a glosa de créditos de ativos registrados em centros de custos não diretamente ligados à produção não deve prosperar, uma vez que os mesmos se enquadram perfeitamente no conceito de insumo trazido pela legislação federal para fins de creditamento do PIS e da COFINS e já largamente*

*abordado anteriormente, uma vez que a DRF SJR deveria ter considerado aqueles bens necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial da Requerente, geradora de receita. III.6. GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS A DRF SJR entendeu na Informação Fiscal que "com base nas informações apresentadas, os valores mensais do código CFOP 1.653 — Compra de combustível ou lubrificante — foram glosados em 20%". A este respeito, a Requerente nada tem a contestar, já que por meio das informações prestadas durante o período fiscalizatório, esclareceu que referidos 20% dizem respeito a despesas com combustíveis utilizados em veículos dos dirigentes e outros funcionários da empresa, não necessárias às atividades da empresa, que por um equívoco foram consideradas para fins de creditamento do PIS e da COFINS. Nesse sentido, requeira apenas que seja esclarecido o procedimento para realização do pagamento do valor resultante da glosa em questão. III.7. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS III.7.1. DA INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL Conforme se observa pelas fls. 25 a 29 da Informação Fiscal, a DRF SJR utilizou como fundamento infralegal para sustentar a glosa dos créditos extemporâneos pretendidos pela Requerente, com base em suposto erro na forma de reconhecimento de tais créditos, as INs RFB nº 600/05, nº 900/08 e nº 1.300/12. Ocorre que referidas INs tratam exclusivamente de procedimento relacionado aos Pedidos de Restituição, Ressarcimento e Compensação perante a RFB. Ou seja, referidos dispositivos não trazem qualquer previsão quanto à forma de reconhecimento e aproveitamento de créditos extemporâneos. Nesse sentido, resta evidente o equívoco e, por consequência, a ausência de fundamentação legal para amparar o posicionamento adotado pela DRF SJR que levou à glosa dos créditos extemporâneos por suposto erro na forma utilizada pela Requerente. III.7.2. DA FORMA DE RECONHECIMENTO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS (...) Primeiramente, há de se mencionar que o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber: 1) retificação da DACON anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; e 2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não cumulativo. Pois bem, a questão sobre qual dos dois procedimentos mencionados acima deve ser utilizado para fins de aproveitamento dos créditos extemporâneos não é pacífica, sendo certo que a DRF SJR baseouse no posicionamento preconizado pela Administração Fazendária para glosar os créditos pretendidos pela Requerente. Isso porque, segundo orientação fiscal, apenas sugere-se que o contribuinte opte por retificar sua DACON a fim de registrar os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, conforme segue: "Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS? O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas*



*operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS)". Pela leitura do trecho acima, mais especificamente pela menção do termo "preferencialmente", resta claro que o contribuinte tem a opção, e não a obrigatoriedade (como sugere a DRF SJR), de retificar seus documentos fiscais quando do reconhecimento de crédito extemporâneo. (...) Ainda, se analisarmos detidamente os pressupostos pelos quais se prevê a retificação de declarações fiscais, verificase que um deles é a ocorrência de erro de fato no seu preenchimento pelo contribuinte. Ora, o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS não se trata de erro de fato cometido pelo contribuinte, já que naquele período o DACON refletiu corretamente os créditos de PIS e COFINS a ser apropriados, afastando, dessa forma, a necessidade da retificação de tal documento. Além disso, não pode a DRF SJR posicionar-se de acordo com orientação fiscal que não encontra embasamento legal na legislação que trata do tema, sob pena de constituir completa afronta ao princípio da legalidade. Até porque, as próprias autoridades fiscais já decidiram a favor do procedimento adotado pela Requerente para aproveitamento dos créditos extemporâneos do PIS e da COFINS, conforme entendimento manifestado na Solução de Consulta no 260, de 29 de setembro de 2008: (...) Da leitura do quanto transcrito acima, inferese que a Requerente não agiu erroneamente ao creditarse, no 1o trimestre de 2009 ao 2o trimestre de 2010, de valores apurados desde o 1o trimestre de 2004, posto que além de não transcorrido o prazo de cinco anos previsto no Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, a DACON e documentos contábeis de 2004 refletiam a situação exatamente como ela era em tal período, razão pela qual não merecem ser retificados. Assim, considerando que ao aproveitar os créditos extemporâneos, a Requerente nada mais fez do que exercer seu direito em atraso, dentro do prazo decadencial, não há que se falar na glosa de tais valores. Nesse sentido, ainda que a DRF SJR não entenda que o procedimento adotado pela Requerente foi o mais adequado para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, não há razão para considerá-los indevidos, já que a Requerente tem direito a aproveitá-los, seja por meio da retificação da DACON e demais documentos contábeis e fiscais necessários, seja por meio do reconhecimento dos créditos no período em que são apurados. Assim, em atenção ao princípio da busca da verdade material já comentando nessa Manifestação de Inconformidade, deve essa E. Turma Julgadora analisar todos os fatos e documentos apresentados, os quais comprovam que a Requerente tem direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos. Requeira, portanto, que, seja pela prevalência da verdade material, seja pelo correto procedimento adotado pela Requerente, lhe seja reconhecido o direito aos créditos extemporâneos pretendidos. IV. DO PEDIDO Diante de todo o exposto, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer sejam acolhidas as razões aqui argüidas, que levarão à reforma do despacho decisório ora combatido para o fim de que seja reconhecido os créditos da Requerente, e, conseqüentemente, seja homologada a compensação efetuada constante na PER/DCOMP que originou o presente processo administrativo, por ser medida de JUSTIÇA. Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 14.583/14.734."*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009*

*PAF. ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.*

*As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, apenas os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*PAF. ATOS NORMATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.*

*Aos agentes administrativas não é dado apreciar questões que importem na negação da eficácia de preceitos normativos, em especial as que versem acerca da consonância de tais preceitos com a Constituição da República, de inarredável competência do Poder Judiciário, seu intérprete qualificado.*

*PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, vez que não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do CTN.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.*

*No âmbito da Cofins Não-Cumulativa, somente podem restar descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, ou os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.*

*O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.*

*Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTOS EXTEMPORÂNEOS. CRÉDITOS.*

*Os valores sobre os quais aplicada a alíquota determinante do crédito a ser descontado são intrínsecos ao mês em que adquiridos, incorridos ou devolvidos os itens, encargos ou bens mencionados. Bem assim,*

*quaisquer alterações nos créditos informados em demonstrativos anteriores restam formalizadas por intermédio de Dacon retificador, o qual substitui integralmente o demonstrativo retificado.  
Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido.”*

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

Está-se as voltas novamente com a discussão sobre o creditamento de insumos para apuração das contribuições sobre o PIS e a COFINS. Matéria que tem sido objeto de julgamento em diversas turmas desta terceira seção. É cediço que a situação atual do julgamento no CARF é de aplicar o conceito de insumos em relação ao processo produtivo do contribuinte, adotando uma posição intermediária entre aquela considerada pela Receita Federal, com base na IN SRF 404/04 e aquela defendida por muitos contribuintes em que todas as despesas e aquisições realizadas estariam incluídas no conceito de insumo.

Em razão destes posicionamentos, nos deparamos com situações distintas no processo. A Fiscalização ao auditar a empresa, utilizando as regras da IN 404/04, não se atem ao exame detalhado da situação das aquisições e despesas incorridas no processo produtivo da empresa, utilizando critérios que ao sentir da Fiscalização são suficientes para afastar tais despesas do conceito de insumo, procedendo assim, as glosas aos créditos informados pelo contribuinte.

De outro giro, o contribuinte ao se deparar com a posição adotada pelo Fisco e considerando o seu próprio entendimento sobre o conceito de insumo. Apresenta os seus recursos administrativos alegando que as aquisições de bens e serviços informados como insumo em sua totalidade são procedentes, aplicando um conceito amplo de insumo em que todas as despesas seriam aptas a serem consideradas para fruição dos créditos das contribuições.

Conforme dito alhures, as turmas do CARF vem entendendo que para a definição das despesas com aquisição de bens e serviços que possam ser consideradas insumos para aproveitamento de créditos é necessária uma definição clara de quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase da processo produtivo eles estão vinculados. Assim, em muitas situações, tanto os relatórios e trabalhos de auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, quanto os documentos e argumentos

apresentados pelos contribuintes em seus recursos, não são suficientes para a definição de quais despesas estariam incluídas no conceito de insumo a serem consideradas possíveis de gerar créditos no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos.

Nos termos aqui expostos, entendo que os documentos e informações constantes dos autos não são suficientes para definir com exatidão quais são os insumos glosados pela Fiscalização e quais deles o contribuinte tenta pleitear seus créditos. Assim, faz-se necessário a baixa dos autos em diligência para que seja determinada com acuracidade, quais são as aquisições de bens e as despesas de serviços que foram utilizadas a título de crédito pela Recorrente, quais foram glosadas pela Fiscalização e qual a implicação destes bens e serviços no processo produtivo.

Diante do exposto, buscando os esclarecimentos necessários ao prosseguimento do julgamento, voto no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora:

a) Intime a Recorrente, para no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;

b) A Unidade Preparadora deverá elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados foram objeto de glosa, indicando os motivos para tal indeferimento. Com a possibilidade, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações apresentadas, inclusive fazendo as diligências e intimações que julgar necessárias.

Concluída tais verificações, os autos deverão ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Winderley Morais Pereira