



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

Processo nº 10983.721917/2012-21
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3201-001.774 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 31 de janeiro de 2019
Assunto Diligência
Recorrentes BRF S.A.
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do Recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário de fls. 7424 em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/BA de fls. 7332, que julgou a Impugnação de fls. 3872 procedente em parte e manteve em parte os Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 532 e 544, respectivamente.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. apontadas acima:

"Inicialmente, cumpre destacar que as folhas mencionadas neste Acórdão se referem às folhas digitais do e-processo.

2. Trata o presente processo de autos de infração, lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao período de apuração de 01/10/2007 a 30/09/2008.

3. A fiscalização se iniciou a partir dos pleitos de ressarcimento de Avipal Nordeste S/A (CNPJ nº 01.573.181/0001-08), posteriormente, incorporada por BRF S.A. A fiscalização refez a apuração e apurou irregularidades no aproveitamento de créditos e nas receitas submetidas à tributação, tendo considerado que, nos meses em questão, resultaram valores a pagar das contribuições.

4. Foi também formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, sob o processo nº 10983.721918/2012-75.

5. Em seu Relatório Fiscal (fls.552 a 572), o autuante descreve os procedimentos adotados no curso da fiscalização e os fatos que deram origem aos lançamentos efetuados de PIS e Cofins. Quanto a esses últimos, relata que:

Comparação DACON x Notas Fiscais I. "O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas contendo informações que constavam das notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumos, que configuram a parte mais substancial dos créditos da não cumulatividade nos períodos de apuração analisados.

II. Quando totalizamos os valores das aquisições que constavam nas planilhas e comparamos com os valores informados nos DACON, constatamos diferenças substanciais entre as bases de cálculo dos créditos.

III. Assim, mesmo que todos os créditos apontados nas planilhas pudessem ser contabilizados (e muitos não podem, como veremos a seguir), haveria flagrantes irregularidades nos valores pleiteados em ressarcimento pelo contribuinte.

Créditos presumidos IV. O leite não está sujeito ao pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

Assim, não há crédito básico a ser contabilizado nas aquisições de leite.

V. O contribuinte informou que o leite era enviado para que fosse industrializado, por encomenda, por outra pessoa jurídica. Este fato impede a contabilização de créditos presumidos, pois o benefício fiscal somente é permitido se o contribuinte que adquire os bens utilizados como insumos também realiza a sua industrialização.

VI. Constatamos que parte do leite que o contribuinte adquire é utilizado para a industrialização, e parte dele é apenas revendido. Não há crédito presumido no caso de bens adquiridos para revenda.

VII. Assim, as aquisições de leite para revenda não conferem ao contribuinte qualquer direito a crédito, seja ele o básico ou o presumido. Apesar disso, constatamos que o contribuinte contabilizou créditos básicos relativos ao leite adquirido para revenda.

VIII. Mesmo que o contribuinte pudesse usufruir de créditos presumidos em decorrência das aquisições de leite para industrialização, haveria uma enorme diferença entre os créditos calculados de acordo com as notas fiscais de compra e os créditos presumidos informados nas DACON.

IX. Não foram encontradas outras aquisições de bens utilizados como insumos que confeririam direito aos créditos presumidos.

Créditos básicos - Vacinas X.

Sobre a venda de vacinas para medicina veterinária há a aplicação de alíquota zero de PIS/Pasep e de COFINS, conforme o inciso VII do artigo 1º da lei 10.925/04. Assim, não há crédito básico destes produtos a ser contabilizado.

XI. Também não há direito a créditos presumidos, pois os vendedores não são pessoas físicas, cooperados pessoa física, nem outras pessoas jurídicas listadas no caput e § 1º do artigo 8º da lei 10.925/04. Todos os créditos relacionados à aquisição de vacinas foram glosados.

Créditos básicos - Embalagens para transporte XII. Estas embalagens não sofrem qualquer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, o que as afasta do conceito de insumos. Todos os créditos respectivos foram glosados.

Créditos básicos - Pagamento de fretes nas compras XIII. Em conformidade com o inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, somente geram direito a créditos a serem descontados dos débitos de PIS/Pasep e da COFINS as despesas com fretes nas operações de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora. Não há previsão para o creditamento no caso de frete nas compras de bens.

XIV. Não tendo o contribuinte discriminado os fretes decorrentes das mercadorias destinadas à revenda, não teríamos como segregar os créditos passíveis de contabilização, o que nos levaria, mesmo neste caso, à glosa total dos créditos relacionados aos fretes nas aquisições.

Créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos XV. Além de integrar as planilhas de “bens utilizados como insumos”, o frete pago nas compras também está identificado como “serviço utilizado como insumo”.

XVI. Além disso, há inúmeras notas fiscais de fretes relativas a transporte de grãos, sendo que o contribuinte não informou ter comprado ou vendido grãos. Também há fretes do transporte de frangos vivos, rações, óleos e farinhas, e embalagens.

XVII. Inexiste direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

XVIII. Os outros serviços indicados nas planilhas foram: armazenagem de grãos, incubação de ovos, elaboração de projetos de engenharia, mão de obra para instalação elétrica, monitoramento de container, serviço de “diária de container” Nenhum destes serviços confere direito à contabilização e aproveitamento de créditos da não cumulatividade, por não se enquadrarem na definição legal de serviços utilizados como insumos.

XIX. Todos os créditos relacionados a este item foram glosados.

Despesas com armazenagem e fretes nas operações de vendas XX. Por conseguinte, constata-se que as despesas de frete estão relacionadas à transferência interna de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a controladora (ELEVA) e a sua subsidiária integral (AVIPAL). Não há direito a crédito nestes casos.

XXI. Além disso, nos documentos apresentados não há informações sobre a identificação precisa dos pagamentos de frete, que são identificados nas planilhas apenas como “frete”, “serviço de frete venda” ou “CTRC”.

XXII. Por fim, vemos que em dezembro de 2007 há fretes com transporte de grãos, de ração, de frango vivo, de fosfato, de óleos e farinhas, e de pintos de um dia. Como não há registro de venda de nenhum destes produtos, conclui-se que a contabilização é indevida.

XXIII. Com relação à armazenagem, constatamos que o contribuinte incluiu despesas com armazenagem de grãos, mercadoria que não tem registro de compras ou vendas no período.

XXIV. Como consequência das irregularidades, todas os créditos relativos a despesas com armazenagem e fretes nas operações de vendas foram glosados.

Despesas com energia elétrica XXV. O contribuinte não apresentou nenhuma informação relativa aos créditos correspondentes ao consumo de energia elétrica nos períodos de apuração outubro e novembro de 2007, o que acarretou a glosa dos valores contabilizados.

Totalização dos créditos básicos XXVI. Como o contribuinte não apresentou esclarecimentos sobre os créditos contabilizados de março a setembro de 2008, os créditos respectivos foram glosados.

Apuração dos débitos dos tributos XXVII. De modo similar ao procedimento realizado para se apurar os créditos da não cumulatividade, intimamos o contribuinte a apresentar planilhas contendo os elementos necessários à apuração dos débitos de PIS/Pasep e de COFINS nos períodos de apuração em análise.

XXVIII. Das vendas realizadas foram segregadas as que tinham incidência de alíquota zero, como as vendas de leite e as saídas para a Zona Franca de Manaus. Também foram separadas as exportações, em virtude da imunidade constitucional.

XXIX. Os débitos encontrados no quarto trimestre de 2007 superam em muito os descritos nas DACON.

XXX. A auditoria apontou, em todos os períodos analisados, débitos que superam os créditos, resultando na inexistência de saldo credor e na necessidade de lançamento para constituir os créditos tributários sonegados.

Falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos XXXI. O inciso I do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que os percentuais de multa de ofício serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos, no prazo marcado.

XXXII. Configurada a omissão do contribuinte na prestação de esclarecimentos, procedemos ao agravamento da multa, conforme determina a Lei, e à glosa de todos os créditos não comprovados documentalmente.

Da multa qualificada por fraude e sonegação XXXIII. Portanto, nesta fiscalização constatamos que, em tese, houve sonegação e utilização de fraude para suprimir ou reduzir os tributos a pagar, através das seguintes condutas:

- prestar declaração falsa (DCTF) às autoridades fazendárias (inciso I do artigo 1º da lei 8.137/90). O Dicionário Aurélio contempla, dentre outras, as seguintes acepções para o adjetivo “falso”: “contrário à realidade; fictício; inexato”.

- inserir elementos inexatos, ou omitir operação de qualquer natureza, em documento (DACON) exigido pela lei fiscal (inciso II do artigo 1º da lei 8.137/90).

- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento (DACON) que saiba ou deva saber falso ou inexato (inciso IV do artigo 1º da lei 8.137/90).

XXXIV. Constatada a sonegação e fraude, visando reduzir ou suprimir tributo, realizaremos o lançamento deste crédito, com a multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da lei 9.430/96”.

6. Por sua vez, a Impugnante, irrisignada com a autuação, alega (fls.

3872 a 3950), preliminarmente, em síntese, que:

Nulidade - Necessidade de Mandado de Procedimento Fiscal Específico a) “Os autos de infração são nulos por vício formal, ante a ausência de mandado de procedimento fiscal específico para a fiscalização dos débitos de PIS e COFINS devidos pela Avipal, mas tão somente para a análise dos pedidos de ressarcimento.

b) O mandado de procedimento fiscal é documento indispensável para a realização da fiscalização e delimita o campo de atuação das autoridades administrativas, conforme prevê o artigo 2º do Decreto nº 3.724/2001, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.104/2007.

Nulidade - Ofensa aos Princípios da Verdade Real, da Oficialidade e do Informalismo c) A lavratura dos autos de infração ofende os princípios da verdade real ou material, da oficialidade e do informalismo, que regem o processo administrativo e recomendam uma análise acurada dos elementos de prova com vistas à realidade dos fatos, e não uma verificação meramente formal e que atenda eventual comodidade da administração.

d) No presente caso a fiscalização ainda não concluiu se a Impugnante faz jus ou não aos créditos de PIS e COFINS, porque não dispôs dos documentos necessários para tanto. É seu dever, portanto, continuar diligenciando pela verdade real, e não impor ao contribuinte prazos preclusivos e impraticáveis, sob pena de se reputar inexistente o crédito.

e) O processo administrativo é mitigado pelo princípio do informalismo, não estando sujeito a obediência à formas rígidas. Não cabe, portanto, a imposição de prazos preclusivos se ainda não esgotada a investigação do direito do contribuinte.

f) Se a Impugnante apresentou parte dos documentos, informou que estava diligenciando pelo levantamento do restante e requereu dilação de prazo, não era motivo para lavratura dos autos de infração ora combatidos.

7. Quanto ao mérito, a Impugnante, alega (fls. 3872 a 3950) que diversas diferenças apontadas pela Fiscalização decorreram de erros que ela cometeu, pois apresentou as planilhas de apuração das contribuições, conforme foi intimada, porém, equivocadamente, informou valores inferiores aos efetivos, que haviam sido corretamente lançados nos DACON entregues pela Avipal. Prossegue, aduzindo, em síntese, que:

Divergências entre DACON e Planilhas Apresentadas g) Os meros equívocos nas planilhas fornecidas ao fisco não lhe autorizam a desconsiderar por completo as informações prestadas nos DACON's, ao menos não antes da prévia e adequada verificação da verdade real, que pode ser obtida mediante a análise dos documentos fiscais e contábeis da Avipal.

h) Para sanar o equívoco, anexa à presente Impugnação administrativa a memória dos DACON's transmitidos pela Avipal e planilhas contendo os efetivos valores que compõem as bases do cálculo dos seus créditos. Tais documentos comprovam a exatidão das informações prestadas nos DACON's.

i) Todas as informações contidas nos documentos ora juntados estão em consonância com os documentos contábeis e fiscais da Avipal, que são anexados por amostragem em face do seu grande volume e estão à disposição da fiscalização para análise.

Créditos presumidos j) A glosa dos créditos apurados pela Avipal foi efetuada tão somente com base nas planilhas inconsistentes apresentadas pela Impetrante, desconsiderando-se por completo as declarações prestadas nos DACON's.

- k) *Concorda com o entendimento do Fisco de que a aquisição de leite in natura não gera direito ao crédito básico . O que não se pode admitir é o entendimento da fiscalização de que a Avipal não faz jus: a) ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de leite in natura; b) aos créditos básico e presumido em relação ao leite adquirido para revenda.*
- l) *Além do leite in natura, a Avipal ainda apurou e faz jus ao crédito presumido sobre outros insumos, quais sejam, milho e soja em grãos, aves, ovos para incubação e pintos de um dia.*
- m) *A apuração dos créditos em relação a esses insumos não foi informada na planilha apresentada ao fisco anteriormente em face dos equívocos de preenchimento já referidos.*
- n) *O referido artigo define que fazem jus ao crédito presumido as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal, sem exigir que o processo de industrialização da mercadoria adquirida seja realizado em estabelecimento próprio.*
- o) *Este dispositivo também estabelece que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido.*
- p) *Conforme se extrai do extenso art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 fazem jus ao Crédito Presumido do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal.*
- q) *Inexiste na legislação qualquer óbice a que o crédito presumido seja escriturado pelo contribuinte na hipótese de remessa de parte dos insumos para industrialização por terceiros.*
- r) *Os insumos cujos valores foram incluídos pela Avipal na base de cálculo dos créditos foram adquiridos de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e de pessoas físicas os insumos empregados na produção de lácteos e de carnes de frango que comercializa.*
- s) *O § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 define que o montante do Crédito Presumido em questão será determinado mediante aplicação de alíquota sobre o valor de sua base de cálculo, cujos percentuais variam de acordo com a especificidade das mercadorias produzidas pelo detentor do direito creditório, origem animal ou vegetal.*
- t) *A Avipal era pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, logo, a alíquota aplicável na espécie para a apuração do seu crédito presumido é a de 60%, como informado na DACON.*
- u) *Na aquisição com suspensão, o art. 7º, I, da Instrução Normativa SRF nº 660/2006 prevê a manutenção do aproveitamento do Crédito Presumido estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.*
- v) *A Avipal adquiriu leite in natura, milho e soja em grãos, ovos para incubação, aves e pintinhos de outras pessoas jurídicas, logo em relação a esses insumos empregados na produção de carnes de frango*

e laticínios também fez jus ao crédito presumido no percentual de 60% da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS.

w) Ressalva-se, ainda, que embora os ovos e pintinhos estejam abrangidos também pela TRIBUTAÇÃO do PIS e da COFINS com alíquota zero (art. 8o, § 12, X, da Lei nº 10.865/2004 e art. 1o, X, da Lei nº 10.925/2004), a suspensão prevalece sobre aquela no presente caso, mantendo o direito ao crédito presumido em relação a esses insumos.

x) Cumpre destacar que as referidas "revendas" de leite in natura foram devidamente tributadas pelas alíquotas normais do PIS (1,65%) e da COFINS (7,60%), tendo sido informadas na "Linha 01 -Receita de Vendas de Bens e Serviços" das "Fichas 07A e 17A" da DACON.

y) Nesta hipótese, de aquisição de bens e mercadorias para revenda, é assegurado o direito ao aproveitamento dos créditos básicos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3o, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

z) Deste modo, considerando que as "revendas" de leite in natura foram submetidas à tributação pelo PIS/COFINS normalmente, à alíquota total de 9,25%, e que sobre as aquisições do leite in natura foi descontado tão somente crédito presumido com alíquota total de 5,55%, correspondente a 60% das alíquotas normais, a Avipal procedeu ao ajuste positivo de créditos, relativo ao complemento da diferença entre o crédito presumido e o crédito integral de 3,7% (40% das alíquotas básicas), calculado sobre os valores das "revendas", o qual foi informado na "Linha 27 - Ajustes Positivos de Créditos" das "Fichas 06A e 16A" da DACON.

Vacinas aa) A Contribuinte não incluiu na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos qualquer valor relativo à aquisição de vacinas. Tais valores apareceram nas planilhas em face dos equívocos de preenchimento já referidos.

Embalagens para transporte bb) Se vê da planilha correta em anexo (Doe. 03.3), a Contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS não-cumulativos relativos às aquisições de embalagens destinadas tanto para o transporte como para a apresentação dos produtos acabados. Ambas as aquisições dão direito aos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos.

cc) As embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos exportados ou vendidos (caixas de papelão e palets) constituem custo de aquisição de insumos.

Excluí-las, torna o custo dos produtos irreal, uma vez que o montante dos insumos, ora glosados, representa uma parcela significativa no seu valor.

dd) Os custos incorridos com embalagens para o transporte se mostram essenciais para permitir a remessa dos produtos aos pontos de venda e, neste sentido da manutenção das condições quanto à preservação dos produtos.

ee) A IN SRF nº 247/2002 normativa não qualifica o material de embalagem por sua finalidade, ao enquadrá-lo como insumo. Nas regras do PIS e da COFINS não cumulativos não há distinção entre as "embalagens de apresentação" e as "embalagens para transporte.

ff) O termo "utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda" define a amplitude do conceito de insumos no campo legal de incidência do PIS e da COFINS para o desconto de créditos, do qual, indubitavelmente, se conclui:

como toda e qualquer aquisição de material de embalagem.

gg) O legislador ao garantir ao contribuinte direito ao desconto de créditos dos insumos de material de embalagem não condicionou a forma ou tipo de embalagem, em momento algum foi vedado o direito creditório a espécie, mas sim, o insumo foi tomado em sentido amplo.

hh) As embalagens que acondicionam os produtos comercializados (bandejas para ovos, etiquetas, sacos plásticos para salsichas, filme plástico para leite longa vida, filme metalizado para leite em pó, filme plástico com impressão para coxa sobrecoxa, dentre outros) não podem ser excluídas da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos pela fiscalização, pois se caracterizam como embalagens de apresentação, sendo insumos consumidos na parte final da industrialização (acondicionamento), utilizados na linha de produção da Contribuinte.

Pagamento de fretes nas compras ii) O legislador optou por manter a expressão "na operação de venda" no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003 e elaborar outro dispositivo legal para regulamentar a possibilidade de apuração de créditos sobre valores gastos com fretes nas aquisições de insumos, qual seja, o art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003: o direito ao aproveitamento de créditos sobre os fretes na aquisição de insumos está assegurado em lei.

jj) O item denominado "Ajuda" do programa "DACON Mensal 1.1", utilizado na época, apresentava orientação no sentido de que o frete pago na aquisição de insumos integra o seu custo.

Serviços Utilizados como Insumos kk) Não foi incluído em tal planilha qualquer valor pago a título de frete, armazenagem de grãos, elaboração de projetos de engenharia, mão de obra para instalação elétrica, monitoramento de container ou serviço de diária de container. Tais valores apareceram nas planilhas em face dos equívocos de preenchimento já referidos.

ll) É possível observar que a Avipal apurou créditos de PIS e COFINS não cumulativos apenas dos serviços de industrialização por encomenda.

mm) Dos serviços listados pelo Fisco e citados retro, a Contribuinte utilizou-se apenas do serviço de "incubação de ovos". Tal serviço é inerente à atividade da empresa de abate de aves.

Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas nn) A Contribuinte apresentou planilhas equivocadas. Nas planilhas corretas constata-se

que os fretes referem-se ao transporte de produtos lácteos e carnes de frango, produtos industrializados pela Contribuinte.

oo) Que os valores gastos com fretes nas vendas de produtos industrializados pela Avipal podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

pp) Tal entendimento deve ser aplicado também àquelas operações realizadas entre a Avipal e a Eleva que, ao contrário do que entende a Fiscalização, são de fato vendas de mercadorias. O fato da Eleva ser controladora da Avipal não desautoriza o aproveitamento do direito creditório.

qq) Quanto às despesas com armazenagem, observa-se das planilhas em anexo (Doc.

03) que a Avipal não se creditou de qualquer despesa relativa à armazenagem de grãos, muito embora adquira tal insumo para fins de fabricação de rações.

Energia Elétrica rr) A planilha correta, denominada "Relação das Despesas com Energia Elétrica" em anexo (Doc. 03.8), discrimina as faturas de energia elétrica e comprova que a Contribuinte teve gastos com tal insumo em outubro e novembro de 2007. Não é sequer razoável acreditar que a Avipal pudesse desempenhar suas atividades normalmente sem o consumo de energia elétrica, como ocorreu nos demais meses cujo crédito restou comprovado.

Outros ss) Do período de março a setembro de 2008 a Contribuinte apresenta com esta Impugnação as planilhas e os Razões Contábeis, por amostragem (Doc. 03), que demonstram a regularidade dos descontos de créditos de PIS e COFINS.

Omissão de Receita tt) Informou valores de receitas em campos diversos do efetivo, o que aumentou o valor das receitas tributadas. Tais valores decorreram dos equívocos de preenchimento já referidos.

uu) Se compararmos as receitas totais de cada mês, é possível observar que a contribuinte somente se equivocou quanto à classificação das receitas. Tanto se trata de um equívoco que nos meses de outubro e novembro de 2007 a Fiscalização apurou um valor de receitas superior ao informado na DACON.

vv) Não se pode falar em omissão de receita, razão pela qual o lançamento deve ser cancelado ao menos neste aspecto.

ww) O valor das vendas de leite in natura foi devidamente tributado. Ocorre, no entanto, que este valor foi equivocadamente informado novamente na Linha 04 do Dacon, aumentando assim o valor das receitas tributadas à alíquota zero; esta situação é comprovada pelo detalhamento das notas fiscais apresentados.

xx) A empresa equivocou-se também ao deixar de informar na Linha 04, das fichas 07A e 17A do DACON, o valor das vendas à Zona Franca de Manaus.

yy) Destaca-se que os equívocos cometidos em nada alteram o valor dos débitos declarados em DACON tendo em vista que as receitas foram devidamente tributadas.

zz) Em decorrência do equívoco cometido, haverá apenas uma redução no percentual das receitas tributadas à alíquota zero em relação à receita bruta. Isso acarretará em pequena redução nos créditos passíveis de ressarcimento em espécie (objeto de PER/DCOMP), mas não haverá redução do montante total dos créditos, pois o valor reduzido dos créditos passíveis de ressarcimento será acrescido ao montante dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno (não passíveis de ressarcimento em espécie).

Responsabilidade por Sucessão aaa) Mesmo na condição de sucessora da empresa Avipal Nordeste S.A., a Impugnante não é responsável pelo montante pretendido a título da multa de 150% prevista no artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/1996, já que tal responsabilidade não se transfere aos sucessores, ainda mais no presente caso que a multa não estava constituída por ocasião da incorporação.

bbb) Determina o Código Tributário Nacional a exclusão da responsabilidade dos sucessores pelo pagamento de multas de caráter punitivo, como a pretendida. Os artigos 3o, 129, 130, 132 e 133 do CTN, ao disciplinarem a responsabilidade dos sucessores, estabelecem claramente que ela se refere a créditos tributários, conceito estreito no qual não estão contidas as multas punitivas.

ccc) No presente caso, a multa só foi constituída após a incorporação, não podendo ser atribuída a ora Impugnante.

Falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos ddd) A Impugnante atendeu as intimações nos prazos marcados pela fiscalização.

Apenas não as cumpriu integralmente, fornecendo parte dos documentos e informações solicitados e explicando a necessidade de mais tempo para reunir todas as informações, já que se referem a operações realizadas pela empresa de que é sucessora, na vigência da antiga administração. Nesse sentido, inclusive, a Impugnante sempre requereu a dilação do prazo.

eee) Ainda que pudesse ser aplicada interpretação extensiva, o que não se admite, haveria dúvida quanto ao enquadramento da conduta da Impugnante na infração tipificada, situação em que a Lei tributária determina que seja aplicada a interpretação mais favorável ao acusado, conforme o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

fff) É importante salientar que não se verifica na conduta da Impugnante a intenção de frustrar o procedimento fiscalizatório, prática que o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 objetiva elidir.

ggg) O atendimento parcial das intimações não frustrou o trabalho do fisco. Foram as planilhas apresentadas pela Impugnante que, embora equivocadas, serviram de base para o lançamento fiscal.

Da multa qualificada por fraude e sonegação hhh) No presente caso não se configura sequer infração, como demonstrado nas razões até aqui expendidas. Mas mesmo que houvesse infração, o que se admite apenas para fins de argumentação, não haveria como reputá-la "QUALIFICADA".

iii) Toda a apuração dos créditos e débitos de PIS e COFINS foi informada à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim agindo, a Impugnante não cometeu nenhum ato enquadrado na lei como SONEGAÇÃO ou FRAUDE.

jjj) Quanto à ocorrência do fato gerador, nem EXCLUIU ou MODIFICOU as suas características essenciais, nem REDUZIU o imposto devido e nem EVITOU ou POSTERGOU o seu pagamento mediante ato doloso ou ardiloso que envolvesse adulteração ou falsificação de documentos.

kkk) E tanto não eram fraudulentos, adulterados ou falsos os documentos e informações prestados, que a autoridade fiscalizadora aproveitou suas informações e características para efetuar o lançamento.

lll) A Impugnante entende ter direito aos créditos que foram glosados pela autoridade administrativa em face das normas legais vigentes, extraindo-se de interpretação idônea de seus dispositivos e com respaldo até na jurisprudência mais atual.

mmm) A Impugnante nunca agiu de má-fé, na tentativa de fraudar o fisco, até porque informou todos os créditos e débitos apurados, permitindo o seu exame.

nnn) Assim, no caso de ainda prevalecer a exigência do crédito tributário, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode ser aplicada a multa qualificada.

Multa Confiscatória ooo) O lançamento não procede também porque a multa de 225% imposta tem nítido caráter de confisco.

ppp) A imposição de multa de 225% sobre o tributo exigido, indubitavelmente, fere o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, associado ao princípio da vedação à tributação com efeitos confiscatórios, previsto no artigo 150, III, da Constituição Federal.

qqq) As multas não podem afrontar aos princípios da propriedade, estabelecido no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal e até mesmo o da livre iniciativa, previsto no art. 170 também da Carta Magna, porque o montante da multa pode comprometer a atividade social da empresa.

Juros sobre Multa rrr) É preciso ressaltar a impossibilidade de incidir juros sobre a multa após o vencimento do prazo para pagamento da exigência fiscal. Não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício, haja vista o teor do art. 61, da Lei n. 9.430/96.

Pedido de Diligência sss) Nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, a Impugnante requer a conversão do julgamento em

diligência, a fim de que se realize perícia destinada a comprovar as alegações contidas na presente defesa.

ttt) A impugnante indica seu Perito e apresenta seus quesitos para diligência.

8. Ao finalizar sua impugnação, requer que o julgamento seja convertido em diligência, para que sejam consideradas as planilhas e documentos juntados pela impugnante, bem como realizada perícia para a solução dos quesitos formulados. Requer também o cancelamento dos autos de infração lavrados no processo administrativo nº 10983.721917/2012-21.

9. Considerando que seria inviável, nesta DRJ, a comprovação dos valores inseridos nas diversas planilhas e relações de aquisições que a contribuinte apresentou junto à sua impugnação, pois exigiria anexação de um universo muito grande de documentos fiscais, esta 4ª Turma de Julgamento determinou a realização de diligência, conforme Despachos às fls. 4010 a 4012 e 5871 a 5876.

10. Realizada a diligência, a autoridade fiscal apresentou os itens para os quais não confirmou o direito ao creditamento de PIS e Cofins, no Relatório de Diligência, às fls. 7057 a 7066, com as seguintes justificativas:

-Bens para Revenda: não foram confirmados os produtos que entraram com alíquota zero, listados no Anexo I.

-Bens Utilizados como Insumos: não foram confirmados os produtos listados no Anexo II, onde está indicado o motivo da glosa de cada item;

com relação ao Gás Liquefeito de Petróleo, informado no Anexo II, esclarece que o produto que é monofásico e não gera crédito.

-Serviços Utilizados como Insumos: não foram confirmados os serviços listados no Anexo III, onde está indicado o motivo da glosa de cada item;

acrescenta que as demais notas fiscais solicitadas e não apresentadas no decorrer da diligência não foram consideradas.

-Despesas com Energia Elétrica: as faturas contêm a cobrança da energia elétrica consumida, da demanda contratada, do custo da utilização do sistema de distribuição, multas por atraso no pagamento e contribuição de iluminação pública. A fiscalizada utiliza como base de cálculo para o crédito das contribuições o total da fatura emitida pela concessionária de distribuição de energia elétrica. O direito a tais créditos, todavia, não se estende à totalidade dos valores pagos às empresas distribuidoras de energia, encontrando-se estritos aos valores gastos como consumo de energia.

-Aluguéis Locados de Pessoas Jurídicas: devido à ausência de apresentação dos contratos, não justificativa de vários pagamentos para a mesma filial, não separação de despesas de aluguel e condomínio, todas as despesas de aluguéis de imóveis locados de pessoa jurídica serão glosados. Com relação ao contrato de

arrendamento apresentado, trata-se de acordo firmado entre a Avipal Nordeste SA e Eleva Alimentos SA, no qual os representantes das 2 empresas são os mesmos e assinam o contrato. Cabe-se destacar que este foi assinado em 05/10/2007 e previa um pagamento na quantia de R\$ 294.494,00 a ser paga todo dia 27 do mês. A partir de 01/01/2008, por meio de Termo Aditivo, a quantia foi reajustada para R\$ 350.000,00. Fato curioso é que para o último trimestre de 2007 quando deveria ocorrer 3 pagamentos (outubro/novembro/dezembro) de R\$ 294.494,00, houve 4 pagamentos deste valor.

-Despesa de Armazenagem e Frete na Operação de Venda: não foram confirmados os produtos do Anexo IV, onde está indicado o motivo da glosa de cada item.

-Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil: estes valores não foram verificados, mas serão confirmados tendo em vista representarem 0,01% da base de cálculo.

-Sobre os Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação): foram glosados todos os valores de imobilizado de adquiridos em 2006, 2007 e 2008, tendo em vista que nestes anos a contribuinte optou pela adoção de créditos acelerados, conforme IN SRF 457/2004.

-Sobre os Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição): foram glosadas as notas fiscais não apresentadas no Termo de Intimação Fiscal nº 5.

-Ajustes Negativos de Créditos: os valores informados foram confirmados.

11. A autoridade fiscal conclui o relatório apresentando, diante dos valores apurados, a tabela de base de cálculo dos créditos e o seu rateio, com base nas análises decorrentes da diligência.

12. Em sua manifestação, a impugnante alega que houve incorreções e omissões relevantes e aponta seus pontos de discordância em relação a cada um dos itens do relatório de diligência. Para melhor clareza, seus argumentos serão descritos e analisados ao longo deste voto.

13. Aduz que, o saldo do crédito que for reconhecido deve ser ressarcido acrescido de Selic, incidente sobre o valor do crédito a partir de 360 dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento ou desde a ilegítima resistência à fruição do crédito (glosa), o que ocorrer primeiro, citando jurisprudência do STJ e a NOTA/PGFN/CRJ/Nº 775/2014.

14. Conclui, requerendo o cancelamento do lançamento e o reconhecimento dos saldos de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, apurados no período do 4º trimestre de 2007 ao 3º trimestre de 2008, objeto dos Pedidos de Ressarcimento e o seu ressarcimento em espécie, corrigido pela taxa Selic, incidente a partir de 360 dias da data do protocolo do pedido."

A DRJ/BA proferiu este Acórdão de primeira instância administrativa fiscal com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/09/2008

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

Em relação aos anos calendários de 2007 e 2008, aplica-se o percentual de 60% sobre a alíquota prevista da Cofins para cálculo do crédito presumido na aquisição de insumos de origem animal relacionados na legislação de regência, o percentual de 50% na aquisição de soja, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos.

CRÉDITO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, é possível o aproveitamento do crédito relativo ao frete incluído em seu custo de aquisição.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMO. DEMANDA.

Admite-se apenas a apuração de créditos da Cofins com base na energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, atendidas as demais exigências da legislação de regência.

MULTA. EMPRESA INCORPORADA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por multa de mora, multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida.

MULTA QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada apenas quando as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. AGRAVAMENTO. MULTA.

O não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício em 50%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/09/2008

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da COFINS, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/09/2008

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

A ausência do MPF não implica nulidade do lançamento, que por sua vez caracteriza-se apenas quando o auto de infração for lavrado por pessoa incompetente ou restar comprovado o cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/09/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal ou ilegalidade de atos normativos da legislação infralegal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Após, os autos foram distribuídos e pautados para julgamento nos moldes do regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Para evitar supressão de instância, é preciso reconhecer que os autos não estão em condições de julgamento.

Depreendendo-se da análise do processo, vê-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento de Pis e Cofins no regime não cumulativo, sobre os insumos do processo produtivo, conforme previsto nos artigos 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

Sobre o regime não cumulativo, de forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

Esta dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Sem a qual não há solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, é importante que seja analisado quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

Embora alguns produtos não possam ser considerados insumos para a legislação do IPI, para a legislação do Pis e da Cofins podem, em razão disso, o consumo da energia não está claro nos autos, assim como o frete com possíveis parceiros criadores de aves.

Verifica-se que o Acórdão de primeira instância reduziu a qualificação da multa, reverteu a glosa sobre aluguel de imóveis, valores não comprovados, bens para revenda com alíquota zero, bens do ativo imobilizado, gás carbônico, lactato de sódio e materiais de manutenção.

A princípio, as matérias que continuaram objeto deste litígio após a decisão de primeira instância são as seguintes: conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de pis e cofins não cumulativos, de aproveitamento de crédito sobre dispêndios com materiais para manutenção de máquinas, energia elétrica e contribuição de iluminação, armazenagem e fretes sobre vendas (comprovação), frete nas aquisições de insumos com alíquota zero, fretes entre estabelecimentos, embalagens para transporte, tripa celulósica, dispêndio sobre aquisições de insumos com alíquota zero, rateio e receitas de vendas para a ZFM, crédito presumido, regime de suspensão, créditos escriturais não considerados, confisco, legalidade da multa de ofício, juros sobre multa, agravamento da multa e aplicação da Selic sobre os créditos reconhecidos.

Contudo, não há nos autos uma clara divisão do que restou como objeto somente do Recurso Voluntário, assim como não foi oportunizada, até o momento, a manifestação específica do contribuinte dentro do conceito intermediário de insumos de Pis e Cofins no regime não cumulativo para fins de aproveitamento de créditos.

Em adição, o contribuinte apontou um possível erro material nos autos, que deve ser verificado.

Nesse contexto, como de costume neste conselho, vota-se pela conversão do presente processo em diligência, para que, sob a coordenação da autoridade de origem:

1 – em 60 dias, período prorrogável uma única vez se necessário, o contribuinte esclareça de forma agrupada, prática e resumida, a exata relação de seus insumos e dispêndios dos quais pretende aproveitar crédito, com as atividades da empresa. Assim, deve comprovar a relação de essencialidade e pertinência dos dispêndios com energia, dos materiais para manutenção de máquinas, quais máquinas e por que, e todos os demais insumos que não obtiveram provimento no julgamento de primeira instância e permaneceram na lide administrativa fiscal no Recurso Voluntário;

2 - o contribuinte esclareça a relação que possui com os criadores de aves, se são empresas do seu grupo empresarial ou se são somente parceiros criadores;

3 - que autoridade de origem verifique o erro material na determinação do saldo de créditos em razão da DRJ ter descontado a própria base e não o crédito respectivo (ou os saldos negativos), conforme alegação no seguinte tópico do recurso voluntário:

"PRIMEIRA RAZÃO DE REFORMA DO ACÓRDÃO – DA NECESSIDADE DE CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL NA DETERMINAÇÃO DO SALDO DE CRÉDITOS DE COFINS – A DRJ DESCONTOU A PRÓPRIA BASE, E NÃO O CRÉDITO RESPECTIVO:"

Após, a autoridade de origem deve produzir seu relatório, o contribuinte deve ter ciência deste relatório, com a possibilidade de manifestação.

Cumprida a diligência, retornem os autos a este Conselho para julgamento.

Resolução proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.