



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

Processo n° 11080.008923/2005-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.818 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria PIS Não-cumulativo
Recorrente ELEVA ALIMENTOS S/A (atual BRASIL FOOD'S S/A)
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

DESCONTO INCONDICIONAL. Descontos incondicionais concedidos são redutores do preço de venda e devem constar na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, independentemente de evento posterior à emissão desses documentos.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Os dispêndios com fretes vinculados ao trânsito de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, cujo ônus seja suportado pelo vendedor, são considerados custos da produção e geram créditos a serem descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica.

ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS TRIBUTADAS. Até o advento da Medida Provisória n° 202, de 23/07/2004, as receitas provenientes de vendas para a Zona Franca de Manaus eram tributadas com a alíquota de 1,65% a título de PIS não-cumulativo.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas em relação a fretes para o transporte de insumos e produtos inacabados entre filiais e entre parceiros e filiais. Vencido o Conselheiro

Jorge Freire, que negou provimento integral. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que deu provimento parcial apenas em relação aos fretes entre filiais. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, quanto às despesas financeiras e variações monetárias passivas. Designada a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de votar. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fl. 2) de crédito de PIS não cumulativo - exportação, período de apuração 2/2004 (fls. 4/6), no valor de R\$ 1.046.791,26, com débitos de COFINS relativos aos períodos de apuração outubro e novembro de 2001.

Às fls. 98/99, informação fiscal, de 05/12/2005, na qual a fiscalização concluiu que o contribuinte não tinha direito a crédito algum no período e que em função das irregularidades encontradas foi levado a cabo lançamento de ofício de PIS nos autos dos processos administrativos 11080.009434/2005-61 e de COFINS 11080.009435/2005-14. Com arrimo nessa informação, o Delegado da DRF/POA (fl. 101), em 23/01/2006, exarou o Despacho Decisório 14/2006, não reconhecendo o crédito e, em consequência, não homologando as compensações a ele vinculadas. Contra essa decisão o contribuinte manifestou sua inconformidade (fls. 109/114), em 02/03/2006, na qual aduz que o fundamento da mesma tem igual teor às razões da impugnação apresentadas nos autos do processo onde foi lavrado auto de infração, o de nº 11080.009434/2005-61, pelo que pediu que se aguardasse o julgamento daquela para que mesmo entendimento fosse estendido ao presente processo.

À fl. 230, informação DRF/POA/SEORT, de 13/07/2007, no sentido de que o contribuinte após ciência, em 06/02/2006, do despacho decisório 14/2006, apresentou DCOMP retificadoras (210/225).

De fls. 439/456, Acórdão 10-14.547, de 29/11/2007, da 2ª Turma DRJ/POA mantendo o despacho denegatório. No relatório daquela decisão, informa a relatora que o Relatório de Atividade Fiscal no qual foram apontadas as irregularidades referente aos períodos de abril de 2000 a março de 2005 está inserto no processo 11080.009434/2005-61, em face do que anexou-o ao presente processo (fls. 367/384) com o fito de facilitar a análise do mesmo.

Esse *decisum* bem delimitou a matéria controvertida nestes autos, uma vez que o referido relatório fiscal abrange vários períodos de apuração, a saber: **a)** receitas de vendas para Zona Franca de Manaus compõem a base de cálculo do PIS até a edição da MP 202, de 23/07/2004, que reduziu a zero a alíquota sobre as mesmas; **b)** glosa de descontos incondicionais; **c)** glosa do desconto de créditos da contribuição devida a título de PIS; **d)** glosa de valores oriundos de peças, máquinas e material de transporte reutilizável como se insumos fossem; **e)** glosa de valores de bens (grãos) adquiridos de pessoa física; **f)** só foram considerados descontos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda; **g)** glosa de fretes, por falta de previsão legal, na transferência de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filias e parceiros integrados, e glosa de fretes sobre vendas para o mercado externo; **h)** glosa de despesa financeira referente a variações monetárias passivas sobre obrigações com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e juros sobre financiamentos devidos no mercado externo.

Cientificado (fl. 463) da r. decisão, em 21/01/2008, foi interposto o recurso voluntário de fls. 472/509. Alega a empresa, dentre outras questões, que houve vício material na r. decisão por ter ela anexado a estes autos cópia do processo 11080.009434/2005-61 após as razões impugnatórias. Entende que "*como os autos processuais foram formalizados em separado, os dois teriam que estar instruídos com todo o documentários inerente à matéria tributária objeto das ações fiscais, e o contribuinte municiado de todas as parte e peças de ambos os processos*", embora admita que tenha recebido cópia dos documentos anexados a estes autos juntamente quando da entrega do Auto de Infração, objeto daquele processo.

Em 06/10/2011, foi exarado o Acórdão 3302-01.254 (fls. 582/598) pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, anulando o processo a partir da manifestação de inconformidade por vício de instrução processual. Entendeu aquele aresto que cópia dos processos 11080.009434/2005-61 e 11080.009435/2005-14, deveriam ter sido encaminhadas à recorrente junto com o despacho decisório, o que teria causado prejuízo à defesa da recorrente, determinando à autoridade local que encaminhasse "*à recorrente os documentos citados na Informação Fiscal de fls. 52/53, abrindo-lhe prazo de 30 dias para renovar e/ou complementar a Manifestação de Inconformidade apresentada anteriormente*". O referido julgado tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVOS FISCAL. INDEFERIMENTO TOTAL DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REMISSÃO A RELATÓRIO PRODUZIDO EM PROCESSO DIVERSO.

A remissão a relatório produzido em processo diverso como fundamento e razão de decidir, por si só não implica em cerceamento de defesa, mas em vício de instrução processual, quando o mesmo não for juntado ao processo.

A falta de encaminhamento do relatório ao contribuinte prejudica a sua defesa. O saneamento do vício de instrução processual dá-se com o encaminhamento do relatório ao contribuinte para, querendo, manifestar-se sobre o mesmo, no prazo de 30 (trinta) dias.

Processo Anulado a partir da Manifestação de Inconformidade

Cientificada dessa decisão, contra ela a empresa opôs embargos de declaração (fls. 1096/1104), em 02/12/2012, no qual postula "*que sejam sanadas as imperfeições apontadas no Acórdão...e anulado o processo administrativo a partir do Despacho Decisório...*". Foi negado seguimento aos embargos, nos termos do despacho de fls. 1.151/1.153.

De fls. 1.159 a 1.182, manifestação de inconformidade complementar.

Em 10/10/2013, a Resolução nº 10-000.499 da 2ª Turma da DRJ/POA (fls. 1.275/1.278), baixou o processo em diligência à unidade local para que fosse informado "se os documentos encaminhados ao contribuinte foram exatamente aqueles determinados no Acórdão nº 3302-01.254 do CARF". Despacho do SEORT/DRF/FLORIANÓPOLIS (fls. 1.279/1.281), de 30/01/2014, informa que foi providenciada ao contribuinte "*cópia eletrônica integral de TODOS os documentos que compõem os processos nº 11080.009434/2005-61 e 11080.009435/2005-14 até os Acórdãos 10-14.546 e 10.14.551 (relativo a cada um dos processos, respectivamente) exarados pela DRJ/POA em 29/11/2007, que apreciaram as impugnações interpostas pelo contribuinte, cujo julgamento foi anulado pelo CARF*". Este mesmo despacho reabriu prazo de 30 dias após ciências dos documentos referidos, para que o contribuinte, em desejando, se manifestasse. A ciência operou-se em 24/02/2014 (fl. 1.284/1.285), mas o contribuinte quedou-se silente sobre tal despacho.

Novo Acórdão (fls. 1.288/1.310) foi exarado pela DRJ/POA, em 23/05/2014, julgando improcedente a manifestação de inconformidade.

Não resignada, a empresa interpôs o presente Voluntário (fls. 1.315/1.353), no qual, em síntese, alega, mais uma vez, que no Termo de Verificação Fiscal nada consta sobre período de apuração sob análise e que no despacho decisório constante nestes autos a autoridade fiscal "*não se deu ao trabalho de analisar os dados constantes no demonstrativo de apuração de valores a ressarcir de PIS (prévia), cujos valores demonstrariam a existência de créditos no período*".

Alega a conexão das matérias entre o presente processo e o de nº 11080.009434/2005-61, cujo objeto é o auto de infração, transcrevendo a ementa do Acórdão 2101-00.057, proferido em 05/05/2009, pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção. Nessa decisão foi acolhida decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro de 2000, inclusive, e, por maioria de votos, foi afastada a exigência sobre receitas financeiras e outras despesas para obtenção da receita financeira e o crédito presumido de IPI. Com base nessa decisão refez o Demonstrativo de Apuração de Valores a Ressarcir de PIS. Entende nesse ponto, "*que resta evidente o equívoco da Autoridade Julgadora de Primeira Instância ao deixar de reconhecer a relação existente entre o que se discute nos presentes autos e no Processo nº 11080.009434/2005-61*".

Ademais, entende que as vendas para Zona Franca de Manaus são receitas equiparadas à exportação, nos termos do Decreto-Lei 288/67 e art. 40 do ADCT da Carta de

1988 e que, em consequência, sobre elas não incidiria o PIS. Quanto à glosa dos descontos, alega que tratam-se de descontos incondicionais "*concedidos por força de contratos de natureza confidencial mantidos com os clientes*" e que por tal "*não foram descritos no campo descrição dos produtos das respectivas notas fiscais, mas sim quando da emissão do boleto bancário de cobrança*".

Em relação à glosa sobre aquisições de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, limita-se a asseverar que todos os produtos excluídos pela fiscalização da base de cálculo do crédito do PIS se enquadram no conceito de insumos, consoante art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, embora não acostando prova no sentido alegado. Quanto ao material de embalagem empregado no transporte dos produtos, entende passível sua utilização quando reutilizado.

A seguir, consigna que a relatora no Acórdão do processo 11080.009434/2005-61 concluiu que os bens que deveriam estar ativados não são considerados insumos e por isso não dariam azo a seu creditamento, assim como se estivessem ativados seriam passíveis de depreciação, mas não gerando obrigação ao Fisco, mas sim um direito da empresa de calcular créditos sobre tais valores. Frente a tal, postula o "aproveitamento dos créditos sobre os encargos de depreciação relativo aos bens que a fiscalização entendeu que devem ser escriturados no imobilizado", mas não traz ao autos qualquer memória de cálculo.

No que tange à glosa dos valores dos créditos sobre aquisições de grãos de pessoas físicas assim como dos valores comercializados, restringiu-se a citar decisão da CSRF que reconheceu o direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, concluindo que "*considerando que a discussão naqueles processos estava centrada nas aquisições de bens e serviços adquiridos de não-contribuintes de PIS e COFINS, por extensão, os julgados são perfeitamente aplicáveis a este contencioso*".

Quanto à exclusão dos créditos em relação aos serviços de manutenção do ativo imobilizado "(máquinas, veículos, geradores, serviços de pintura, etc.)", alega que os mesmos "foram contratados e prestados com o objetivo de viabilizar a produção e comercializados (SIC) dos bens da Recorrente, para o mercado interno e externo". Aduz nesse tópico que "o texto da lei é abrangente e não especifica sobre quais tipos de serviços recai o benefício fiscal, de modo que os serviços contratados pela Recorrente atendem os requisitos do inciso II, art. 3º, da Lei 10.637/2002".

Na sequência, refuta as glosas dos valores de depreciação sobre reavaliação de bens, e as do grupo contas 5.01 - Despesas com venda e 5.02 - Despesas administrativas por não terem vinculação com bens utilizados na produção, assim como a exclusão das depreciações "*de máquinas, equipamentos e de outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção, a partir de agosto de 2004, face à incorporação da ELEGÊ ALIMENTOS S/A, e, portanto, em data anterior a maio de 2004, prevista no art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004*".

Refuta, igualmente, a glosa dos valores dos fretes sobre transferências de matérias-primas, de material de embalagem e de serviços, entre filiais ou entre parceiros integrados, assim como os fretes sobre vendas para o mercado externo. Quanto a este último, diz não tratar-se de fretes internacionais e sim para transporte das mercadorias até o local de embarque, mas não traz prova de que arcou com tais custos, limitando-se a alegar que quem **pagas tais fretes, em geral, é o exportador.**

A seguir, insurge-se contra a glosa das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, assim como juros de operações financeiras, não especificamente de arrendamento mercantil. Mais uma vez desmerece a planilha por ela elaborada para o Fisco no curso da ação fiscal, declarando que "este fato não configura confissão de irregularidade" e concluindo que "*a autoridade fiscal foi omissa quanto ao documentário que a embasou as glosas, limitando-se a fazer referência da legislação que considerou infringida*". Aduz, ainda, que a fiscalização na apuração do crédito presumido excluiu valores de matérias-primas importadas, compras de pessoas físicas, gastos gerais de fabricação, como mão de obra, depreciação, luz, água, aluguel, etc., dos estoques de produtos acabados, em elaboração, matéria prima, mas não segregou os valores. Mas, laconicamente, concluiu, que "*não tem como desconstituir o quantum debeatur glosado*".

Por fim, pugna pela atualização dos valores a ressarcir com base na taxa SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

Preliminarmente gize-se que nesses aproximadamente dez anos entre o protocolo deste processo e a presente decisão, a razão social da empresa iniciou-se em Avipal S/A Avicultura e Agropecuária (fl. 8), após para Eleva Alimentos S/A, sendo posteriormente incorporada por sucessão à BRF Brasil Foos's S/A, denominação atual, conforme docs. acostado aos autos. Por isso, tendo em vista os diferentes domicílios fiscais, o processo "andou" por distintas repartições da RFB.

Apenas relembrando, nestes autos o contribuinte compensou, em 27/10/2005, débitos de COFINS de R\$ 293.794,18 vencido em 14/11/2001, e R\$ 260.071,50, vencido em 14/12/2001, referentes aos períodos de apuração 10/2001 e 11/2001, respectivamente. Estes valores foram compensados com créditos de PIS-exportação apurados pela empresa no montante de R\$ 626.157,55, R\$ 602.866,75 e R\$ 266.391,80, referentes ao 2º trimestre de 2004. O despacho de fl. 96 atestou que os mencionados débitos não constavam no sistema de conta corrente da Receita Federal.

Como se deduz do relatado, o presente processo foi objeto dos mais variados tumultos processuais, onde pouco se quis discutir mérito e muito formalidades. A empresa quis a todo tempo desqualificar o despacho decisório por este se reportar ao processo 11080.009434/2005-61, o qual tem por objeto o auto de infração de PIS abarcando o período de abril de 2000 a março de 2005. Ocorre que o SEORT da DRF/POA remeteu o pleito para análise da fiscalização, que, em 05/12/2005, exarou a informação fiscal de fls. 98/99, concluindo que o contribuinte não tinha direito a valor algum a ser ressarcido no período em comento, consignando que no curso da ação fiscal no período examinado

...foram apuradas irregularidades nas contribuições de PIS/COFINS, que foram relatadas e lançadas de ofício através dos Autos de Infração formalizadas sob o nº

11080.009434/2005-61 e 11080.009435/2005-14, respectivamente. Fazem parte integrante destes Autos, além das planilhas de Demonstrativo, o Relatório de Atividade Fiscal e as planilhas "Demonstrativo de Apuração de Valores a Ressarcir de PIS(prévia) e "Demonstrativo de Apuração de Valores a Ressarcir de COFINS(prévia)".

Inconteste que o diligente auditor-fiscal entregou ao contribuinte os demonstrativos citados, elaborados pela empresa por sua solicitação, bem como a informação fiscal que motivou o lançamento. A empresa em sua peça impugnatória insistiu que tais documentos deveriam instruir o presente processo e que o despacho denegatório não poderia fazer menção a documentos incluídos em outros autos, o que, a seu juízo, a despeito de ser detentora de todas essas informações, tal fato estaria prejudicando sua defesa e se reportou às razões de defesa apresentadas no processo do Auto de Infração. A relatora do primeiro Acórdão prolatado pela DRJ/POA, que veio a ser anulado, para escoimar qualquer dúvida sobre o suposto afronte à defesa, houve por bem anexar tais documentos a estes autos.

O Relatório de Atividade Fiscal, que delimita os termos do auto de infração, está acostado às fls. 367/384. Naquele, consta o quadro abaixo copiado, onde estão arrolados todos os pedidos de reconhecimento de crédito de PIS, por período de apuração, e seus respectivos processos, com os valores dos créditos pleiteados e valores reconhecido pelo Fisco como passíveis de reconhecimento.

PROCESSO	PER. DE APUR.	PIS SOLICITADO	VALOR A RESSARCIR
11080.003330/2003-81	JAN/03	156.146,42	0,00
11080.003330/2003-81	FEV/03	638.441,91	305.617,24
11080.003330/2003-81	MAR/03	209.554,91	0,00
11080.009089/2003-02	ABR/03	584.392,05	0,00
11080.009089/2003-02	MAI/03	758.490,84	646.848,73
11080.009089/2003-02	JUN/03	763.513,10	477.162,48
11080.011652/2003-02	JUL/03	567.178,61	119.493,95
11080.011652/2003-02	AGO/03	637.778,70	406.426,65
11080.011652/2003-02	SET/03	868.411,82	604.139,23
11080.000174/2004-88	OUT/03	821.946,50	437.346,95
11080.000174/2004-88	NOV/03	718.253,73	218.999,89
11080.000174/2004-88	DEZ/03	700.593,92	0,00
11080.003380/2004-40	JAN/04	547.746,89	307.094,65

11080.003380/2004-40	FEV/04	480.491,00	275.373,16
11080.003380/2004-40	MAR/04	933.667,12	6.279,60
	ABR/04	0,00	0,00
	MAI/04	0,00	0,00
	JUN/04	0,00	0,00
	JUL/04	0,00	0,00
	AGO/04	0,00	0,00
	SET/04	0,00	0,00
11080.000814/2005-31	OUT/04	9.158,66	0,00
11080.000814/2005-31	NOV/04	35.756,17	0,00
11080.000814/2005-31	DEZ/04	331.363,16	0,00
11080.004195/2005-53	JAN/05	910.363,91	406.540,17
11080.004195/2005-53	FEV/05	635.929,24	320.491,81
11080.004195/2005-53	MAR/05	431.460,02	431.460,02

Como podemos constatar, o agente fiscal, de acordo com a sistemática da não cumulatividade, a exemplo do IPI, refaz a "escrita" do contribuinte, de acordo com a motivação do lançamento, demonstrando que em relação ao período conteúdo deste processo não havia crédito a ser ressarcido. Pois bem, embora o auto de infração tenha causado reflexo no pleito ora em debate, não necessariamente um depende do outro, visto serem seus objetos distintos, eis que um versa lançamento de ofício e outro pleito de compensação, onde se confronta crédito que se postula seu reconhecimento com débito de qualquer tributo administrado pela RFB. Esse fato é recorrente em fiscalizações de tributos não cumulativos que podem compensar eventual saldo credor referente a um período. Mas, *in casu*, nem todas ocorrências demonstradas no Relatório Fiscal atingem o período em análise.

Também antes de adentrar no mérito, é de bom alvitre que se diga que o relatório fiscal, assim como todos os demais elementos entregues ao contribuinte, demonstram de forma clara os procedimentos que foram adotados. As planilhas apontam os valores de apuração dos saldos de PIS disponíveis, a apuração de créditos incentivados, a apuração da natureza dos saldos e os cálculos dos valores a ressarcir (fls. 231 a 366 dos autos).

Outro ponto a mencionar é que a decisão (Acórdão 2101-00.057, de 06/05/2009, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção - fls. 3553/3579 dos autos do AI) no processo 11080.009434/2005-61 ainda não é definitiva, e na parte em que foi dado provimento ao recurso, além da questão da decadência, refere-se ao exame do alcance da

declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718, aplicável apenas em relação aos períodos que a contribuição objurgada era cumulativa, portanto estranha ao deslinde desta *quaestio*. Mas a decisão naqueles autos não se estende *ipso facto* ao presente, pois, como dito, seus fundamentos são díspares.

Passo ao exame do mérito. A peça impugnatória delimitou a lide nos seguintes termos:

(a) acréscimo dos valores dos débitos mensais consignados na coluna 'C' do Demonstrativo referido no item 13, em decorrência do cômputo, na base do faturamento, de valores que teriam deixado de ser apropriados pela empresa, tais como: receitas de variações cambiais; créditos presumidos do IPI; descontos incondicionais supostamente indevidos; vendas à Zona Franca de Manaus que não foram consideradas como exportação etc.;

(b) redução dos créditos mensais consignados na coluna 'B' do Demonstrativo referido no item 13, em decorrência da supressão de créditos relativos à aquisição ou utilização de insumos que supostamente não dariam direito a crédito, tais como: materiais de conserto de máquinas e equipamentos; grãos adquiridos de pessoas físicas que, revendidos no comércio, não teriam sido excluídos, na devida proporção, das bases de cálculo dos créditos; serviços de limpeza e manutenção de ativos; depreciações; fretes no transporte de insumos; fretes no transporte de produtos vendidos etc.;

(c) redução dos coeficientes representativos da participação das exportações no faturamento da empresa, consignados na coluna 'E' do Demonstrativo referido no item 13, apurados em segundo demonstrativo, auxiliar do primeiro.

1 - QUESTÕES RELATIVAS À COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Vendas para Zona Franca de Manaus

A empresa excluía da base imponible do PIS as vendas para a Zona Franca de Manaus, sem previsão legal para fazê-lo. De forma alguma as receitas para a ZFM equiparam-se à receitas de exportação, como quer fazer crer a recorrente. O que ocorre é que as vendas para essa Zona Franca a partir da MP 202, de 23/07/2004, reduziram sua alíquota a zero. E o agente fiscal salientou no Relatório Fiscal que só foram consideradas vendas para a ZFM as notas fiscais efetivamente internadas na ZFM, conforme registro junto à SUFRAMA.

Portanto, entre abril e junho de 2004, período em análise, tais receitas compunham a base de cálculo de PIS, uma vez que a Lei 10.637/2002 não as colocou fora do campo de incidência daquela contribuição.

Os chamados abatimentos

A recorrente alega que os valores informados como desconto, tratam-se na verdade de descontos incondicionais, os quais deveriam ser deduzidos da base imponible do PIS. Justifica que para "preservar a confiabilidade dos parâmetros ajustados com os diversos

clientes, os referidos descontos não foram descritos no campo descrição dos produtos nas respectivas notas fiscais, mas sim quando da emissão do boleto bancário". Ora, se incondicionais fossem tais descontos, deveriam os mesmos constar das notas fiscais, pois são parcelas redutoras do preço de venda.

Demais disso, como averbado pela r. decisão, a IN SRF 51/1978, dispõe que os "descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos".

Do Relatório de Atividade Fiscal consta que tais abatimentos ou descontos foram concedidos no pagamento da duplicata e não na nota fiscal e que, verificando os contratos por amostragem, verificou que dos mesmos constam cláusulas que caracterizam a reduções do valor devido como descontos condicionados a evento futuro, tais como volume de mercadoria adquirida, bonificações, participação na publicidade veiculada pelo cliente.

É de ser mantida a inclusão de tais valores na base do PIS, uma vez não caracterizados como incondicionais.

2 - AS GLOSAS DE CRÉDITOS

O que se deduz da peça recursal é que a empresa quer alargar o conceito de insumos das contribuições não-cumulativas para abarcar todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, o que vai de encontro ao entendimento da **IN SRF**. Também anuo com a guereada r. decisão, quando asseverou que o que dá direito a crédito "*são os custos de produção, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa*".

Sem embargo, com base nessa análise do conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS não-cumulativas, já podemos concluir como correta a glosa de créditos dos serviços de manutenção do ativo imobilizado (máquinas, veículos, geradores, serviços de pintura), serviços prestados por pessoa física, tratamento de esgotos industriais, gráfica, cópias, controle de pragas e dedetização, pois não guardam consonância direta com o processo fabril, tratando-se de despesa operacional, não sendo custo vinculado à produção. Some-se a isso o fato de que o contribuinte não se desincumbiu de provar o contrário. E, nessa esteira, coerentemente, o Fisco considerou os créditos referente à sexagem das aves, industrialização de soja, abate e desossa de animais, industrialização de parte dos produtos, de acordo com a correta leitura do conceito de insumo.

Nada obstante, quanto à essas glosas, restringiu-se a recorrente a alegar que os mesmos "foram contratados e prestados com o objetivo de viabilizar a produção e comercializados (SIC) dos bens da Recorrente, para o mercado interno e externo". Ou seja, alegou a necessidade dos mesmos no processo fabril, mas não trouxe aos autos qualquer meio de prova nesse sentido, contrariando o entendimento deste Colegiado.

E, nesse passo, outra questão consolidada neste Colegiado: é ônus do peticionante provar que o valor do crédito que quer ver abatido do cálculo da contribuição para fins de apuração de eventual valor a pagar/ressarcir decorre de produto utilizado na produção. E aqui, novamente, transcrevo excerto do mesmo Acórdão 3403-003.625, de relatoria do

Conselheiro Trevisan, que trouxe à colação julgados acerca do entendimento desta Turma sobre esse ônus probatório:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403002.106 a 111, Rel. Cons.

Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.”

(grifo nosso) (Acórdão n. 3403003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Assim, todas as glosas anteriormente referidas bem como a referente a material de transporte reutilizável estão corretas, porque ou não lhe dá guarida a legislação ou porque não provou suas alegações em sentido contrário ao atestado pelo Fisco.

De igual sorte, correta a glosa dos valores referente às aquisições de grãos efetuadas de pessoas físicas para revenda (comércio), pois não utilizadas na produção. A fiscalização por meio de rateio proporcional entre compras de pessoas físicas e compras totais, agiu bem ao excluir tais valores. Também correta a exclusão de notas fiscais em que consta o adquirente o próprio contribuinte e/ou não há identificação da mercadoria adquirida.

Depreciação

Alega a BR Food's no que tange à depreciação, não existir clareza sobre o procedimento adotado. Discorda diretamente das glosas referentes a peças, máquinas e materiais de transporte, discorrendo que essas não implicariam no aumento da vida útil dos bens.

No procedimento fiscalizatório, em contrapartida, é dito que as peças, as máquinas e material de transportes especificados deveriam estar ativas no imobilizado e, portanto, tais montantes foram retirados do direito creditório apurado.

Observa-se como correto o procedimento da fiscalização pois somente foram consideradas as depreciações sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, relativas aos itens utilizados na produção de bens destinados à venda.

Sendo assim, não teria sido considerada a depreciação oriunda de reavaliação (artifício contábil, não havendo incidência de PIS e de Cofins), e também de bens relativos às áreas de vendas e administrativa, visto não decorrerem da produção.

Registre-se ainda que, novamente, a interessada não trouxe ao processo qualquer comprovação de que os materiais excluídos pela fiscalização foram efetivamente aplicados ou consumidos na produção dos bens destinados à venda.

Fretes

Também questão pacificada que não pode ser considerado crédito valores de fretes realizados entre parceiros integrados e suas filiais por falta de previsão legal para tanto. Portanto, correta tal glosa. Coerentemente, foi aceito pelo Fisco o crédito oriundo de frete decorrente de operações de venda quando o ônus foi suportado pelo contribuinte. Quanto à glosa dos fretes para o mercado externo, a motivação fiscal foi que sobre o serviço prestado de transporte internacional de cargas há isenção do PIS/COFINS. A recorrente alega que não se tratar de fretes internacionais e sim para transporte das mercadorias até o local de embarque, mas não traz prova de que arcou com tais custos, limitando-se a alegar que quem pagas tais fretes, em geral, é o exportador. Mais uma vez alegou mas não provou.

Despesas Financeiras

A fiscalização glosou as despesas financeiras da conta Despesas Financeiras - Variações Monetárias Passivas - Variações Cambiais em relação às despesas devido à variação cambial de contratos com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, uma vez que tal crédito só é permitido se contratado com pessoa jurídica domiciliada no país. Correta a glosa, portanto.

Já com relação aos juros, explicitou o Fiscal autuante que o contribuinte excluía das contas referentes às despesas com financiamentos os juros devidos ao mercado externo, nos termos do disposto no art. 3º, inciso V, § 3º, inciso II da Lei 10.637/2002. Alega a autuada que os dispositivos legais citados tratam de cálculo de descontos de créditos calculados sobre despesas financeiras e, portanto, não teriam qualquer relação com a matéria tratada neste item. Não está correta a interpretação da empresa. Os termos utilizados pelo fiscal (excluir da base de cálculo), talvez não tenham sido os mais adequados, uma vez que os créditos calculados são descontados dos valores devidos a título da contribuição e não da sua base de cálculo. Contudo, o fato que tais valores não dão direito a crédito da contribuição, nos termos do disposto na legislação citada e, por isso, não podem ser incluídos no cálculo dos valores a descontar. Dessa forma, igualmente correta a glosa efetuada.

Também sem reparos a exclusão do crédito presumido de estoque as matérias-primas importadas, compras de pessoas físicas, gastos de fabricação com mão de obra, depreciação, luz, água e aluguel dos estoques de produtos acabados.

Taxa SELIC

Por fim, postula a recorrente que aos valores ressarcíveis seja aplicada a taxa SELIC, tendo em vista a mora no atendimento de seu pleito. Como não há reparos ao trabalho fiscal, não havendo crédito a ser ressarcível e, conseqüentemente, não há valor a ser atualizado pela SELIC.

Forte em todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Com relação ao crédito oriundo de frete para o transporte de insumos e produtos inacabados entre filiais e entre parceiros e filiais, há de ser revertida a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Isto porque o assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do *conceito de insumo* para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já amplamente aceita sobre o tema.

Tal construção jurisprudencial decorre do fato de inexistir na legislação brasileira um preciso conceito de insumo que se adequa à materialidade de PIS e COFINS não cumulativos, vale dizer, às *receitas auferidas* pelos contribuintes (artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição e artigo 1º das Leis n. 10.673/2002 e 10.833/2003). Tal materialidade, ressalte-se desde já, foi o signo presuntivo de riqueza pinçado pela Constituição Federal ao dar competência para a União instituir as referidas Contribuições Sociais e, por conseguinte, esta mesma materialidade que é responsável por dar efetividade à sistemática da não cumulatividade dessas exações, especialmente pela determinação do direito creditório a ser aproveitado pelos contribuintes.

Esta lacuna legislativa levou, inicialmente, os nobres Conselheiros do CARF a convalidarem o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, importando o conceito de insumo do IPI à sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, tão somente eram autorizados os créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).

Entretanto, constatou-se a impropriedade de utilização do mesmo critério para aferir o direito de crédito de IPI para a Contribuição ao PIS e a COFINS, uma vez que o alcance do direito creditório corresponde às respectivas materialidades de cada uma das exações. Nesse sentido, destaco trecho do voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão n. 9303-01.035:

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, que

demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

Desse modo, movimento em sentido diametralmente contrário teve surgimento no CARF: as decisões passaram a trazer à definição de insumos para o crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS as regras de dedutibilidade de despesa encontradas na legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).

Esta vertente, contudo, também restou enfraquecida no CARF, pois ampliava demasiadamente a possibilidade de tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, abarcando situações totalmente estranhas ao processo produtivo dos contribuintes.

Finalmente, chegou-se à conclusão de que a definição do alcance do vocábulo insumo, para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS (artigo 3º, inciso II das Leis 10.673/2002 e 10.833/2003), não deveria importar conceitos advindos da legislação do IPI ou do IRPJ, pois são enunciados prescritivos estranhos às próprias Contribuições e, conseqüentemente, à sua lógica. É necessário, isto sim, o esforço exegético para construir critérios próprios e específico à Contribuição ao PIS e à COFINS a partir do contexto jurídico em que as se encontram.

A Procuradora da Fazenda Nacional Bruna Garcia Benevides traz ensinamento bastante elucidativo a esse respeito:

Isto porque, a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela.

O PIS e a COFINS, como é cediço, não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incidem sobre o ingresso que possa ser considerado receita. E a receita, por lei e nos termos da jurisprudência do STF, deve ser oriunda de compra e venda de mercadorias, prestação de serviços e das demais atividades empresarias típicas.

Assim, quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os gastos incorridos pelo contribuinte para realizar os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS¹.

Justamente acatando esta lógica passou a caminhar a jurisprudência deste Conselho.

Nestes moldes, adoto o mais recente e, ao meu ver, correto entendimento do CARF no sentido de aceitar os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que empregados indiretamente (e.g. Acórdão nº 3403-003.052). Válido assinalar, então, que se

¹ BENEVIDES, Bruna Garcia. O Conceito de Insumo no Regime do PIS e da COFINS não Cumulativos Segundo a Ótica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista da PGFN/Procuradoria-geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 2, n. 2, jul. 2012, p. 274.

amoldam ao conceito de insumo, além dos dispêndios diretamente relacionado com a atividade empresarial, também determinados dispêndios indiretos, a depender de sua indispensabilidade ao processo produtivo, que pode ser de natureza ontológica (imprescindibilidade material para a obtenção do resultado) ou jurídica (imposição legal ou regulamentar do uso de certos bens ou serviços).²

Pois bem. Dentre os dispêndios ontologicamente necessários para a produção, encontra-se o frete de produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Sobre especificamente essa questão, o CARF vem sedimentando seu entendimento no sentido de que determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Bem sintetiza o assunto a manifestação do Conselheiro Marcos Trechesi Ortiz quando do julgamento do Acórdão n. 3403-001.556 (Processo n. 11686.000346/2008-28, de 25 de fevereiro de 2012), nos seguintes termos:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições:

(a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX;

(b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e

(c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)"

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do mesmo contribuinte, o dispêndio com frete é custo do produto, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.673/2002 e 10.833/2003, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

O presente caso versa sobre de serviço de transporte de matérias-primas, produtos intermediários, de material de embalagem e de serviços entre filiais ou entre parceiros integrados da Recorrente, dentro do seu contexto produtivo, razão pela qual se enquadra como

² SANTIAGO, Igor Maúler; JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. Aspectos polêmicos de PIS-COFINS. In Autenticado digitalmente em 03/02/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ. ³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: Lex, 2013, v. 1., p. 360.

Processo nº 11080.008923/2005-04
Acórdão n.º **3402-002.818**

S3-C4T2
Fl. 1.414

custo de produção, cabendo o creditamento da Contribuição ao PIS com fundamento no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

Assim, entendo que deve ser revertida a glosa relativa a fretes para o transporte de insumos e produtos inacabados entre filiais e entre parceiros e filiais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora designada