



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

**Processo nº** 11516.720752/2012-49  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3401-000.823 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 20 de agosto de 2014  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** BRF - BRASIL FOODS S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DA PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL MATO GROSSO LTDA)  
**Recorrida** Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem, os membros do colegiado, por maioria, converter o presente julgamento em diligencia. Vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Robson Jose Bayerl- Presidente.

ANGELA SARTORI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ÂNGELA SARTORI, ROBSON JOSE BAYERL, RAQUEL MOTA BRANDÃO MINATEL, ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, CLÁUDIO MONROE MASSETTI E MÔNICA RIOS.

## RELATÓRIO

Trata-se de fiscalização em face da Brasil Foods S.A., CNPJ 01.838.723/0001-27, sucessora por incorporação da Perdigão S.A., nos termos dos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional. A qual foi intimada de todos os atos de ofício, segundo a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1371/1389.

A presente autuação refere-se aos PER/Dcomp relativos aos 2º (PER 10183.905472/2011-74 e 10183.905474/2011-63), 3º (PER 10183.905477/2011-05 e 10183.905475/2011-16) e 4º (PER 10183.905476/2011-52 e 10183.905479/2011-96) trimestres de 2007, dentre as constatações da fiscalização, percebeu-se que:

1 - Grande parte das vendas de mercadorias com fim específico de exportação destinaram-se à filial 108 da Perdigão Agroindustrial S/A, situada na rua Jorge Tzachel, 475, Itajaí/SC, que não é armazém alfandegado;

2 - A Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda excluiu parte significativa de sua receita da base de cálculo de PIS e COFINS, a título de receita de exportação (Linha 07 das Fichas 07A PIS e 17A COFINS), entre abril e dezembro de 2007, totalizando o importe de R\$ 115.537.639,93 e, ao examinar as notas fiscais e registros do Siscomex, constatou-se que a contribuinte não realizou nenhuma operação de exportação de mercadorias em seu nome no período fiscalizado.

3 - Nas vendas com CFOP 5501/6501, não se configurou o “fim específico de exportação”, de acordo com o Decreto-Lei n. 1248/72, art. 231 do Regulamento Aduaneiro e art. 10 do Decreto 1.455/76 e art. 14 da MP n. 2.158-35/2001.

4 - A Perdigão Agroindustrial S.A., em seu próprio nome, adquiria as mercadorias da fiscalizada, “estufava” os contêineres em armazéns de terceiros e realizava as exportações. Dessarte, as vendas da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda para a Perdigão Agroindustrial S.A., eram vendas normais no mercado interno.

5 - Aparentemente, a Perdigão Agroindustrial S.A., operava com a Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda como se esta fosse uma filial daquela, pois somente neste caso as mercadorias poderiam ser transferidas de uma para a outra sem incidência de PIS e COFINS, não importando onde as mercadorias fossem entregues. No entanto, embora façam parte do mesmo grupo econômico e tenham sido sucedidas pela mesma pessoa (BRF Brasil Foods S.A), Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda e Perdigão Agroindustrial S.A., eram, à época dos fatos, pessoas jurídicas distintas, que não se confundiam.

6 - Assim, no período de 04 a 12/2007, a contribuinte não fazia jus à exclusão, da base de cálculo de PIS e COFINS, das saídas de mercadorias feitas em desacordo com as regras que outorgam a isenção às “vendas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação”.

O Resultado do auto de infração fora o importe de R\$ 5.086.819,30 de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, R\$ 2.370.425,85 de juros e R\$ 3.815.114,48 de multa, totalizando o valor de R\$ 11.272.359,63.

Quanto à contribuição para o PIS/PASEP, o valor da Contribuição fora de 1.104.364,45 R\$ 514.618,69 de juros e R\$ 828.273,37 de multa, totalizando o montante de R\$ 2.447.256,51, fl. 1426.

Em virtude dos Autos de Infração lavrados , a empresa acostou nas fls. 1463/1559, impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, julgado, em 22 de março de 2013 (Acórdão 07-30.939 – 4ª Turma), pela procedência parcial, fls. 1630/1675.

Na decisão, os membros da DRJ, por maioria de votos, julgaram por cancelar a exigência das multas de ofício nos valores de R\$ 828.273,37 e 3.815.114,48, tendo, portanto, recorrido de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, I do Decreto 30.235/1972 e do art. 1º da Portaria MF n. 03/2008.

Em face do Acórdão supracitado, o contribuinte interpôs nas fls. 1677/1747, Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos, em síntese:

Nulidades:

**1.i) Ausência de motivação clara, explícita e congruente quanto aos créditos de PIS/COFINS:** afirma o recorrente que os processos administrativos não possuem qualquer fundamentação acerca dos créditos de PIS/COFINS e outros apenas possuem um breve e genérico esclarecimento; não se pode glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, resumindo-se a citar a legislação e a linha da DACON; não houve a entrega juntamente com a notificação de qualquer relação dos itens glosados com a respectiva fundamentação fática e jurídica, sequer planilha e documento de suporte;

**1.ii) Cerceamento do direito de defesa em razão da ausência de motivação clara, explícita e congruente;**

**1.iii) Descumprimento do art. 9º do Decreto n. 70.235/72, ausência de documentos e provas, inobservância do devido processo legal, em reflexo à ausência de motivação.**

**2) Ilegitimidade passiva da Perdigão MT Ltda.,** uma vez que, nos termos do relatório da fiscalização, a exigência de PIS e COFINS decorre do fato de que houve a desconsideração de exportação, razão pela qual o lançamento deveria ser realizado nas operações ligadas à exportação em face da compradora, qual seja: Perdigão Agroindustrial S.A., nos termos do art. 7º da Lei n. 10.637/2002.

**3) A desoneração das receitas de exportação:** o art. 149, parágrafo 2º, I da CF/88 impõe a impossibilidade de o legislador infraconstitucional tributar receitas de exportação, da mesma forma está o art. 5º da Lei n. 10.637/2002 e art. 6º da Lei 10.833/2003 e art. 44 e 45 do Decreto n. 4.524/2002;

**4) Houve exportação dos produtos pela Perdigão Agroindustrial S.A.,** no prazo de 180 dias do recebimento das mercadorias; não houve creditamento do PIS e COFINS da exportação efetuada pela Perdigão Agroindustrial S.A.; As notas fiscais e a contabilização pela recorrente são de venda com fim específico de exportação; A fiscalização reconhece possuir a compradora (Perdigão S.A.) todos os requisitos legais para exportar tais produtos; a irregularidade constatada pela fiscalização é apenas formal (os produtos foram armazenados em locais não alfandegados);

**5) A legislação do PIS e da COFINS somente enunciam venda com fim específico de exportação, nada exigindo no tocante às questão de armazenagem em recintos alfandegários;**

**6) As glosas efetuadas tomaram como base os fundamentos das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 358/2003.**

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Angela Sartori

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isto dele tomo conhecimento.

Afirma a recorrente que a Perdigão MT Ltda é parte ilegítima no presente processo administrativo, pois, nos termos do relatório da fiscalização, a exigência de PIS e COFINS decorre do fato de que houve a desconsideração de exportação, razão pela qual o lançamento deveria ser realizado nas operações ligadas à exportação em face da compradora, qual seja: Perdigão Agroindustrial S.A., nos termos do art. 7º da Lei n. 10.637/2002.

Ocorre que o argumento não merece guarida.

Concordo com a DRJ que afirma que as contribuições lançadas (no caso de receitas de vendas com “fim específico de exportação), foram praticados pela Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda e Não pela Perdigão Agroindustrial S/A. A responsabilidade tributária das contribuições devidas para o caso em tela, para empresa exportadora é do contribuinte vendedor das mercadorias e, tendo sido esta, incorporada pela empresa recorrente, tais débitos passaram a ser exigíveis de sua sucessora, nos termos dos arts. 129 e 132 do CTN, exceto a multa.

Com relação a nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa o recorrente afirma que os processos administrativos não possuem qualquer fundamentação acerca dos créditos de PIS/COFINS e outros apenas possuem um breve e genérico esclarecimento, sem ter havido qualquer relação dos itens glosados, com a respectiva fundamentação fática e jurídica, sequer planilha ou documento de suporte.

Ocorre que essas premissas não se sustentam diante da documentação elaborada pela fiscalização e que está presente nos autos do presente processo administrativo, conforme já bem explanado pela DRJ no corpo do voto do julgador de piso.

Foram trazidos aos autos do presente processo todos os despachos decisórios dos processos já mencionados no relatório, que tratam das glosas dos valores efetuadas na base de cálculo dos créditos das contribuições do 2º, 3º e 4º trimestres de 2007, com seus respectivos Termos de Verificação Fiscal.

Para tanto, veja-se o que está descrito nas informações fiscais dos despachos decisórios, fl. 1192, *in verbis*:

4.3. Das verificações realizadas Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/01110 (recibo do SVA a fl. 291). Note-se que as memórias de cálculo são essenciais para a comprovação do crédito pedido pelo contribuinte. É através das memórias de cálculo que o contribuinte informa à fiscalização

quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo declarados em Dacon.

Numa primeira etapa de verificação, as informações presentes nas citadas memórias de cálculo foram cotejadas com as notas fiscais, por meio do cruzamento com os arquivos magnéticos previstos na IN SRF nº 86/2001. Este procedimento permitiu a validação dos arquivos.

Todas as notas fiscais foram confirmadas e consideradas no cálculo do crédito, com as eventuais inconsistências corrigidas de ofício.

A segunda etapa de verificação consistiu na elaboração de uma “matriz de glosas”. A fiscalização analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens que davam direito a crédito.

A terceira etapa consistiu na aplicação da “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo. Com este procedimento, pode-se identificar os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

A quarta etapa é a de glosa propriamente dita. Os procedimentos de glosa foram adotados na seguinte seqüência: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do DACON; em seguida, foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito; subtraindo-se o segundo do primeiro, chega-se ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado.

Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa.

Sequencialmente, pode-se representar os procedimentos de seguinte forma:

1. Soma dos itens na memória de cálculo 2. Resultado da aplicação da matriz de glosas 3. Valor reconhecido = linha 1 menos linha 2 4. Valor glosado = diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido.

Ao final, os procedimentos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas e que todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas “Relação de Notas Fiscais Glosadas” e “Crédito presumido – Detalhe”, que estão nas fls. 712/1186.

Percebo que estes documentos descrevem as razões que embasaram o indeferimento por parte da fiscalização, com base na própria documentação do contribuinte, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa e suas repercussões.

Dessa forma, entendo que o lançamento foi lavrado à época com observância do disposto no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, com as posteriores alterações das Leis nºs. 8.748/93 e 9.532/97.

Ocorre que o lançamento fora efetuado com base nas IN 247/2002 e 404/2004, em analogia ao que se aplica ao IPI. No entanto, o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e COFINS, é próprio.

Para tanto, colaciono precedente que julgo esclarecedor, cuja ementa segue abaixo transcrita.

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*(CSRF. Processo: 13053.000112/2005-18, Contribuinte: DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL, RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR, Data da Sessão: 09/11/2011, Relator(a): NANCI GAMA, Nº Acórdão 9303-001.740)*

No precedente acima, discutiu-se acerca do conceito de insumo, deixando-se claro tratar-se de conceito próprio, alheio àquele de que trata a legislação do IPI, bastante restritivo, nem tão elástico quanto o conceito de despesa dedutível para fins do IRPJ. Reproduzo abaixo trechos da declaração de voto da conselheira Susy Gomes Hoffman, *in verbis*:

“Em linhas gerais **esta terceira corrente possui duas vertentes** que, mais uma vez esclareço, não são conflitantes entre si:

1.Os insumos viriam de todos os bens e serviços que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada (diretos e indiretos para a produção do bem ou serviço);

2. Os insumos que geram o créditos são aqueles bens ou serviços imprescindíveis ao processo produtivo.

....

Assim, entendo que todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção dos serviços e bens por ela realizada devem servir de crédito para apuração do PIS e da COFINS.

....

Não é fácil, mas é necessário analisar, em cada caso, se o bem ou serviço objeto do processo administrativo, pode ser classificado como insumo para fins de crédito de PIS e COFINS.

E, mais uma vez, é importante destacar que, o critério de julgamento vai necessariamente passar pela análise da relação entre o bem ou serviço produzido e os bens ou serviços utilizados para a sua produção.

....

Em conclusão, para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento para PIS e COFINS eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço.

....

Frente a todo o exposto, ao analisar o presente caso, entendo necessário verificar a relação entre o produto objeto da produção da empresa Recorrida – alimentos – e o insumo ora colocado em discussão: uniformes específicos determinados pela lei.

Como critério entendo que serão inerentes ao produto ou serviço todos os bens ou serviços que são exigidos por lei para a realização da atividade fim da empresa (desde que o referido crédito não esteja expressamente vedado em lei).

....

Por conclusão, resta indiscutível, neste caso que **a utilização do uniforme específico determinado pela lei é uma atividade inerente para a produção do bem**, pois sem a utilização deste uniforme a Recorrida não conseguiria realizar regularmente as suas atividades. Ou, ainda, são fatores de produção indiretos.

Neste sentido, adotando o critério de que o bem ou o serviço para ser classificado como insumo apto a gerar crédito de PIS e COFINS precisa ser inerente à atividade empresarial (mas não necessariamente parte integrante do processo produtivo, no sentido de nele ser consumido), o que neste caso se reveste pelo fato de que, sem a utilização deste bem (uniformes obrigatórios por lei) o bem a ser produzido não alcança um requisito legal para ser disponibilizado à venda.”

Por tal razão, entendo que cada “insumo” deva ser analisado sob a perspectiva do produto e seu processo, para que ele seja configurado ou não como insumo.

Dentre os produtos indicados no documento Relação de Notas Fiscais Glosadas, estão os seguintes:

PRODUTO	MOTIVO	PRODUTO	MOT.	PRODUTO	MOT.	PRODUTO	MOT.	PRODUTO
OLEO DIESEL COMBUSTÍVEL	CFOP	PALLET	NI	CALCARIO	NT	CAULIM	NT	PINTO DL-METIONINA

ALUGUEL EQUIPAMENTO	CFOP	SERVIÇO CARGA E DESCARGA (TRANSBORDO)	NI	SERVIÇO FRETE E CARRETO	CFOP	BOTA DESCAR POLIETILENO COLORIDO	NI	DESINF ASSO GLUT
SERVIÇO LAVAGEM UNIFORMES	NI	SERVIÇO EXPEDIÇÃO E ARMAZENAGEM CEREAIS	NI	SC BIG BAG	NI	SERVIÇO MÃO-DE-OBRA;	NI	SERVIÇO IMOBILIZADO GERAL
SOLVENTE	NI	SORGO GRANEL	SU	LACRE LARANJADO	CFOP	BUCHA NAVALHA	NI	SERVIÇO TÉCNICO ELETRICIDAD
GASOLINA COMUM COMBUSTÍVEL VEÍCULOS	NI	MOTO BOMBA MOD.ME2	NI	MILHO GRANEL	SU	DISCO	CFOP	BUJÃO ¼" GA
FACA INOX	CFOP	DEDO BORRACHA DUREZA	CFOP	DESENGRIPANTE METAL	CFOP	ANEL	CFOP	PAPEL MIOLO ONDULADO
MOLA	CFOP	ROLETE LIMPAR MOELA	CFOP	ROLOS VISCERAIS	CFOP	ACOPLAMENTO SCHNEIDER	NI	TUBO COBRE
SELO MEC	NI	CHAVETA	NI	COTOVELO	NI	ANEL O-RING SCHNEIDER	NI	EIXO SCHNEIDER
ROTOR COM CUBO	NI	CONTRAPORCA	NI	PINCA DUPLA FILME	NI	GUANICAO TAMP SILICONE	NI	REBOLO LAPIDAÇÃO AFIADOR DIC
REBOLO RETIFICA	NI	MANCAL ROLO	NI	MANCAL FREZZAS	NI	FOTOCELULA	NI	PASSADOR ELASTICO
RODA DENTADA ASA	NI	BLOCO TERMINAL	NI	RESISTENCIA ABAULADA	NI	FIXADOR SDV	NI	VENTILADOR AXIAL
GUIA DISCO	NI	TRILHO SOLDA	NI	VACUOMETRO	NI			

O recorrente afirma em diversas passagens de sua peça recursal que tais produtos são aplicados no processo produtivo da empresa, que possui um procedimento complexo, dada peculiaridade de sua atividade.

Cita a jurisprudência deste conselho quanto a essencialidade dos Pallets, insumos para industrialização, higiene do processo fabril, dentre outros.

Ocorre que o presente processo não está maduro para julgamento. Não obstante as planilhas (Matriz de Glosas) elaboradas pela fiscalização seja suficiente para não causar o cerceamento do direito de defesa, ela não está apta a descrever a aplicação do produto do recorrente no seu respectivo processo.

Além da Matriz de Glosas, entendo ser necessário, ante a complexidade própria da atividade da recorrente e da quantidade de itens constantes nas notas fiscais apuradas pela fiscalização, a realização de diligência para que a recorrente elabore uma “Matriz de Insumos”, descrevendo seu processo produtivo e a aplicação dos referidos itens objeto de glosa pela fiscalização nas etapas respectivas, através de documento assinado por profissional apto a tal desiderato.

Cabendo a fiscalização apresentar sua manifestação e relatório final do material apresentado pelo contribuinte. Abrindo vista ao contribuinte para se manifestar em 30 dias sobre o relatório final apresentado pelo fiscal.

#### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

*Angela Sartori - Relator*