



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

Processo nº 11516.721278/2011-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BRF - BRASIL FOODS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

Em sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários da sucedida, cabível é exigir daquela a multa por infração por esta cometida.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ERRO CONTAGEM NA DECISÃO RECORRIDA. A aplicação do art. 173, I, do CTN na hipótese de ausência de pagamento antecipado encontra-se pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, que deve ser aplicado por este CARF à luz do art. 62, §2º do RICARF.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo

produtivo/fábrica (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no inciso II do §2º do art. 3º, expressamente vedam o crédito sobre o valor da aquisição de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.

Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais.

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO .

O crédito do presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

CRÉDITO. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. SOLUÇÃO COSIT Nº 507/2017.

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS pelo regime não cumulativo, os bens faturados em venda para entrega futura dão direito ao crédito devem reconhecer as receitas decorrentes dessa aquisição no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador tornase proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas. Inteligência da Solução COSIT nº 507/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, por reconhecer os créditos dos materiais de embalagem para transporte e para recalcular o valor do crédito presumido pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) na forma do §10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; **(ii)** por maioria de votos, por reconhecer a validade dos créditos de faturamento de compras para entrega futura, dos fretes especializados dos produtos acabados entre estabelecimentos para atender as exigências sanitárias e das aquisições de "*pallets*" para transporte. Vencido nestas matérias o Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto; **(iii)** por maioria de votos, por negar provimento ao Recurso quanto à redução na base de cálculo das contribuições dos valores de bonificações. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que davam provimento ao recurso; **(iv)** pelo voto de qualidade, por negar provimento ao Recurso quanto a não inclusão do juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Rodolfo Tsuboi, Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne. O Conselheiro suplente Rodolfo Tsuboi participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou impedido.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Roberto da Silva (Suplente convocado).

Relatório

O processo trata de **Autos de Infração** por meio dos quais estão sendo exigidas da empresa **BRF - BRASIL FOODS S.A.**, as quantias de R\$ 8.114.605,74 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e de R\$ 1.737.345,64 de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, não-cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos em 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006 (**1º trimestre de 2006**). A essas importâncias foram acrescidos multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora.

Do quadro Descrição Dos Fatos e Enquadramento Legal verifica-se que a infração consiste de INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO da contribuição para o PIS e da COFINS, insuficiência que se deu em razão de **glosas de créditos utilizados por meio de desconto** e de apuração de omissão de receita.

Dos Processos Conexos

Relata, a Fiscalização, que o trabalho do qual decorrem os presentes Autos de Infração teve início para analisar os Pedidos de Ressarcimento de Crédito/PER de PIS e da COFINS. Explica que cada trimestre do ano de 2006 foi tratado separadamente e que o presente processo está vinculado ao PAF nº 16349.000271/2009-19 (COFINS), e ao PAF nº 16349.000279/2009-77 (PIS), que devem tramitar em conjunto, dada a coincidência de matéria fática existente entre eles.

No entanto, verifica-se no *site* do CARF, que o processo nº 16349.000271/2009-19 (referente à COFINS), encontra-se julgado por esta 2ªTO/4ªC, conforme Acórdão nº 3402-003.152, publicado em 20/07/2016.

Das Glosas de créditos - utilizados por meio de desconto no Dacon

Nos respectivos Autos de infração aqui tratado, foram lançadas as contribuições declaradas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DАСON, que restaram inadimplidas em razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto, **glosas analisadas nos PAF nº 16349.000271/2009-19 e nº 16349.000279/2009-77.**

O Fisco informa no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (fls. 2.003/2.019), que foram integralmente copiados neste processo todos os documentos de interesse dos referidos processos, até os respectivos Despachos Decisórios, e desta forma destaca (fl. 2006):

2.2. Do PIS/Pasep a pagar

Com base no Despacho Decisório do processo 16349.000279/2009-77 (folhas 535/574 deste processo), com as glosas efetuadas houve diminuição dos créditos a descontar informados em Dacon. Por outro lado, os valores informados da contribuição devida não foram questionados, sendo aceitos como os valores corretos. Assim, a diferença entre as contribuições calculadas e os créditos a descontar, no recálculo das fichas 15B (fl. 568 deste processo), resulta saldo a pagar a ser lançado neste processo.

[...]

2.3. Da Cofins a pagar

Com base no Despacho Decisório do processo 16349.000271/2009-19, cópia integral a fls. 276/315 deste processo, com as glosas efetuadas houve diminuição dos créditos a descontar informados em Dacon. Por outro lado, os valores informados da contribuição devida não foram questionados, sendo aceitos como os valores corretos. Assim, a diferença entre as contribuições calculadas e os créditos a descontar, no recálculo das fichas 25B (fls. 309/310 deste processo), resulta saldo a pagar a ser lançado neste processo.

Conforme relatado nos mencionados Despachos Decisório, juntados aos autos pela Fiscalização, a redução dos créditos a descontar se deu em razão da exclusão, da base de cálculo dos créditos, dos seguintes valores:

1. Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 da ficha 06A e 16A do DАСON

Do valor informado a título de "Bens Adquiridos para Revenda", foram glosados os valores das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, de acordo com o inciso X do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, no caso, "*X - leite fluido pasteurizado ou industrializado*,

na forma ultra pasteurizado, destinado ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)".

2. Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 16A

Inicialmente, a Fiscalização relata que, em desconformidade com o requerido no Termo de Intimação, o critério estabelecido de separar as informações de acordo com as linhas do Dacon (a exceção da linha 09) não foi observado pela Recorrente que apresentou as memórias discriminando as aquisições dos bens utilizados como insumos, no mesmo arquivo digital (DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP JANEIRO 2006.txt) contendo os itens referentes a outras rubricas do Dacon. Informa que a forma como a empresa entregou as memórias de cálculo, sem a perfeita identificação da linha do Dacon, dificultou a comprovação do seu direito ao crédito da contribuição. Assim, com a finalidade de determinar os valores corretos das aquisições dos bens utilizados como insumos a serem informados na linha 02, das mencionadas fichas do Dacon, a autoridade fiscal excluiu:

2.1) os itens nos quais o CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações) corresponde a outras rubricas do Dacon (tais como: Compra para comercialização, Industrialização efetuada por outra empresa, Compra de energia elétrica e Aquisição de serviço tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza);

Após a exclusão dos itens acima, foram também excluídos os valores:

2.2) os itens cujos CFOP não correspondem a aquisição de insumo (tais como: Transferência para comercialização, Retorno de animal do estabelecimento produtor, Compra de bem para o ativo imobilizado, Compra de material para uso ou consumo, Entrada para industrialização por encomenda, Compra para recebimento futuro, ent

2.3) das aquisições de produtos cuja alíquota foi reduzida a zero;

2.4) dos serviços de fretes que não geram direito a crédito a título de “bens utilizados como insumo” - foram glosados os serviços contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, escriturados nas contas "Frete Tramf.Prod. Acabados (UP p/Filiais)", conta contábil n.º 5.01.01.12.01.01.48 e "Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)", conta contábil n.º 5.01.01.12.01.01.49, conforme registro sintético existente nos balancetes dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006.

2.5) das aquisições de materiais de embalagens utilizadas para o transporte dos produtos acabados;

2.6) do IPI incidente na compra de insumos;

2.7) das devoluções de compras de insumos, fornecidos por pessoa jurídica e não submetidos à alíquota zero;

3. Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais calculados à alíquota de 4,56% - linha 25

Da base de cálculo do crédito presumido foram excluídos valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, indicados com a alíquota de Cofins 4,56%. Informa a

Fiscalização que essas aquisições foram consideradas na base dos créditos calculados à alíquota de 7,6%.

Nos termos do *caput* do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, às aquisições de pessoas físicas foram aplicadas: a alíquota de 4,56% (60% de 7,6%) para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e a alíquota de 2,66% (35% de 7,6%) para os demais insumos.

4. Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos, linha 02 da ficha 06B e 16B

Dos valores informados nessa linha, conforme memória de cálculo apresentada, foram glosados os valores: dos bens importados sob o regime aduaneiro especial drawback (notas com CFOP 3127); dos bens importados para serem incorporados ao ativo imobilizado (CFOP 3551); e dos bens para uso e consumo (CFOP 3556).

5. Apuração do crédito

A fiscalização informa que os créditos relativos a: (i) aquisições no mercado interno vinculados à receita não-tributada no mercado interno, (ii) relativos a importações vinculados à receita não-tributada no mercado interno e (iii) relativos a importações vinculados à receita de exportação foram integralmente utilizados para desconto da contribuição apurada, não restando créditos desses tipos remanescentes, disponíveis para ressarcimento e compensações.

Esclarece que após a utilização de todos os tipos de crédito, ainda seria necessária a utilização de parte dos créditos referentes às aquisições no mercado interno vinculados à receita de exportação para deduzir a contribuição apurada no mês: no valor de R\$ 779.587,94, conforme informados pela empresa na ficha 24 do Dacon - Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação e na Ficha 28B - Saldos de Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 - Cofins; no valor de R\$ 252.199,97, conforme informados pela empresa na ficha 14 do Dacon - Crédito de Aquisição no Mercado Interno - Vinculado à Receita de Exportação e na Ficha 26B - Saldos de Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 - PIS/Pasep.

No entanto, nega, e justifica, a possibilidade do aproveitamento de ofício deste crédito, para fins de "Crédito Descontado no Mês".

Em restando saldos a pagar das contribuições, não declarados em DCTF, foi efetuado o lançamento dos valores devidos.

6. Omissão de receita

Também foram lançados valores da Contribuição para o PIS e da Cofins não declarados em DCTF. A omissão de receitas se deu em razão de a contribuinte ter deduzido, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto.

Relata a fiscalização:

"(...) Foi constatado que o contribuinte tem previsto em seu plano de contas 510855 Bonificação Promocional, inserida nas despesas com vendas no

*mercado interno e **530579 Bonificação**, quanto ao mercado externo. Tais contas não tiveram movimentação no período em tela.*

*[...] A toda evidência, **todas as bonificações, inclusive as condicionadas, estavam escrituradas na contabilidade como descontos incondicionais**. As respostas da contribuinte restaram por confirmar as suspeitas.*

*[...]Bastante claro fica que basta que a redução de preço não dependa de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda ou da fatura de serviços para ser considerada desconto incondicional. Assim, as bonificações que se constituírem de entrega de produtos em quantidade maior do que a adquirida com redução do preço unitário, constante da nota fiscal e independente de condição também são considerados **descontos incondicionais**.*

Verificou-se que, nas citadas contas contábeis relativas a descontos incondicionais muitas tinham, de fato, o número da nota fiscal a que se referia o desconto. Porém, muitos lançamentos traziam no histórico claros indícios de que tratavam-se de descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade, como por exemplo "APROP. ANGELONI E CIA LTDA 05/2006 PROPAGANDA", "REFERENTE 5% SOBRE O TOTAL DE VENDAS (R\$ 780.000,0" e "REFERENTE INAUGURAÇÃO DE LOJA EM CAJAZEIRAS FIL.I". Ficou claro que estes casos que não apresentavam o número da nota fiscal correspondente referiam-se a descontos ou bonificações condicionadas, inclusive o montante de vendas ou inauguração de lojas. A toda evidência, tais "descontos" são concedidos em momento posterior à operação de venda e sua contabilização não passa pelas contas de receita. Também não se pode esquecer que, se o valor das mercadorias dadas em bonificações não tiverem representado um acréscimo no valor total da nota fiscal e, conforme informado pela contribuinte não é este o caso, não há razão para que fossem subtraídas da base de cálculo da Cofins, vez que não alteraram o valor contabilizado na receita de vendas. Assim, não haveria necessidade de excluir a bonificação sequer incondicionada, vez que não foi incluído na receita o valor das mercadorias dadas em bonificação. Apenas o estoque é alterado.

[...]Para tentar obter as informações relativas aos citados lançamentos e tendo em vista o não atendimento do item 08 da citada Intimação nº 002/00242 foi a contribuinte reintimada, através do Termo de Constatação e de Intimação nº 003/00242 (fls. 1861/1866 deste processo), conforme abaixo:

[...]A contribuinte respondeu, em 28/06/2011 (fl. 1867 deste processo), que "não foram encontrados os documentos necessários que dão suporte aos lançamentos mencionados".

Assim, o valor informado na linha 01 da Ficha 7A e 17A, base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, deixou de tributar os valores tidos por descontos incondicionais.

E, dos valores presentes nas contas relativas a descontos incondicionais, a quantidade de lançamentos que não se enquadram nas condições de descontos incondicionais é de 3.289 entre janeiro e março. Não há como analisar individualmente cada caso. As intimações não atendidas solicitavam documentos que foram selecionados a fim de representarem o conjunto investigado. A contribuinte foi intimada e reintimada, não fornecendo os documentos solicitados. Sendo assim, todos os lançamentos contábeis do grupo em questão foram totalizados por mês, gerando base de cálculo de PIS/Pasep e COFINS a tributar. Tais lançamentos estão listados a fls. 613/689 deste processo, assim como o Razão das contas contábeis de interesse, a folhas 1032/1831 deste processo.

Da Impugnação

Em sua peça impugnatória, traz argumentações sobre todos os tópicos acima pontuados e resume-se as seguintes razões:

A Recorrente requer que seja reconhecida a decadência do direito de lançar débitos de PIS e Cofins do período de janeiro a março de 2006, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que a intimação dos Autos de infração ocorreu em 29/07/2011.

Em caso contrário, pugna pela total improcedência dos autos de infração ante as razões de contestação expendidas; alternativamente, pelo afastamento da multa e pelo reconhecimento da inaplicabilidade do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996 (juros de mora) à multa de ofício exigida nos presentes autos.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em Florianópolis (SC) nº 07-27.941, de 26/03/2012, abaixo reproduzida (fls. 2.541/2.544):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006*

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. Em sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários da sucedida, cabível é exigir daquela a multa por infração por esta cometida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. Inexistindo qualquer pagamento das contribuições sociais devidas, o direito de a Receita Federal do Brasil lançar o correspondente crédito tributário decai em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DESCONTADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE Na apuração das Contribuições para o PIS e da Cofins não-cumulativas, é do contribuinte o ônus de demonstrar ao Fisco e comprovar minudente a existência do crédito utilizado por meio de desconto das contribuições devidas.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON. A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não-cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. LEGISLAÇÃO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. No regime não cumulativo da Cofins, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos da Cofins não-cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. LEGISLAÇÃO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO. No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. A adoção do regime de competência na apuração da Contribuição para o PIS e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nas razões de Recurso Voluntário interposto em 03/07/2012 (fls. 2.589/2.640), oportunamente apresentadas, a Recorrente sustenta a reforma da decisão recorrida e a legitimidade dos créditos, tendo em vista as razões, resumidamente, abaixo descritas:

i- Do Acórdão Recorrido: Explica que o crédito não foi reconhecido sob a alegação de que a Recorrente teria se apropriado de créditos de PIS e COFINS em valor supostamente superior ao permitido pela legislação;

ii - da conexão entre os PAF's nº 16349.000279/2009-77, 16349.000271/2009-19, 11516.721278/2011 -91, 16349.000280/2009-00, 16349.000272/2009-55 e 11516.721279/2011-36

Aduz que como resultado desta verificação, o Fisco (i) emitiu despachos decisórios nos Processos Administrativos Fiscais - PAF nº 16349.000279/2009-77, 16349.000271/2009-19, 16349.000280/2009-00, 16349.000272/2009-55, através dos quais indeferiram pedidos de ressarcimento das contribuições relativos aos 1º e 3º trimestres de 2006, e não homologaram compensações declaradas com os referidos créditos, e (ii) e lavrou os Autos de infração objeto dos PAF's nº 11516.721278/2011-91 e 11516.721279/2011-36, através dos quais se exige o PIS e a COFINS relativos aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2006;

Considerando (i) que as matérias de fato e de direito que serão tratadas nos recursos voluntários dos referidos processos são conexas, (ii) que o reconhecimento de crédito ou débito do PIS e da COFINS em um período de apuração pode afetar o período subsequente, bem como (iii) para evitar eventuais decisões contraditórias e (iv) o fato de que a DRJ reconheceu a conexão e a necessidade de que os processos devem ser julgados em conjunto, deve ser reconhecida a conexão entre os processos nº 16349.000279/2009-77, 16349.000271/2009-19, 11516.721278/2011-91, 16349.000280/2009-00, 16349.000272/2009-55 e 11516.721279/2011-36, distribuindo-os a um mesmo relator deste CARF.

iii - Preliminarmente - decadência do crédito tributário

Na Impugnação ao Auto de Infração, a Recorrente demonstrou que o crédito tributário ora exigido é integralmente improcedente, haja vista a ocorrência da decadência do

direito do fisco efetuar os lançamentos de PIS e COFINS relativos ao período de janeiro a março de 2006, nos termos dos arts. 150 §4º c/c 156, V do CTN;

Conforme amplamente demonstrado, o caso em análise é absolutamente diferente, haja vista que, para os períodos ora discutidos, não houve a apuração de PIS ou COFINS a pagar, mas sim de crédito das contribuições, devidamente lançados pela Recorrente;

Assim, considerando que a intimação da autuação fiscal se deu em **29/07/2011**, deve ser reconhecida a decadência dos supostos débitos das competências de janeiro a março de 2006 de PIS e da COFINS, para o fim de julgar improcedente o lançamento objeto do presente Auto de Infração, nos termos dos arts. 150, §4º e 156, V do CTN.

iv - DO MÉRITO - Improcedência do Auto de Infração e da necessidade de reforma integral do acórdão recorrido.

iv.1 - da diferença entre o DACON e as memórias de cálculo - glosas indevidas.

- conforme demonstrado na Impugnação, as glosas decorrentes da diferença entre DACON e memória de cálculo são improcedentes, haja vista que decorrem de equívoco por parte da Recorrente na elaboração das memórias de cálculo, além do fato de que a r. autoridade fiscal, ao realizar as glosas, não analisou detidamente as mercadorias glosadas e sua caracterização como insumo, para fins de possibilitar o creditamento;

- a glosa se deu, exclusivamente, pela inconsistência entre os valores constantes na planilha apresentada e os valores informados em DACON's, sem que fosse oportunizado à Recorrente prestar esclarecimentos sobre a referida divergência ou analisada a documentação acostada pela Recorrente no decorrer do processo;

- a fim de demonstrar a regularidade dos creditamentos com base na escrituração contábil, a Recorrente apresentou cópia dos balancetes de verificação do período, bem como planilhas que demonstram o adequado lançamento de informações nas linhas dos DACON's (Doc. 04 - anexo à Impugnação ao Auto de Infração). **Tais documentos não foram analisados pelo acórdão recorrido que se limitou a afirmar o acerto do lançamento;**

- conforme se verifica nos referidos documentos, a divergência apontada pela r. autoridade fiscal, que motivou as glosas ora tratadas e ultrapassa dezenas de milhões, inexistente. Trata-se de mero erro formal na apresentação dos dados, sendo que, em momento algum, foi oportunizada à Recorrente, anteriormente ao lançamento, as explicações acerca das supostas diferenças apuradas. Além disso, a DRJ de Florianópolis se limitou a manter o lançamento, sem se manifestar acerca da prova documental acostada à Impugnação, o que demonstra cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

iv.2 - Da apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre os custos necessários à atividade da empresa

- antes de adentrar as razões para reforma do acórdão recorrido e demonstrar a improcedência das glosas de cada um dos itens referidos pela autoridade fiscal, a Recorrente passa a tratar das regras da não-cumulatividade aplicáveis ao PIS e à COFINS;

- e conclui que em uma interpretação sistemática e teleológica das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, observa-se que os *serviços considerados essenciais para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, e consequentemente geração da receita tributável, geram créditos de PIS e da COFINS. A adequada interpretação dos dispositivos*

citados, permite concluir que as despesas que são importantes para a fabricação e a venda de produtos, ou seja, que levarão ao auferimento de receita tributável pelo PIS e pela COFINS, devem permitir o direito ao crédito. Essa conclusão é facilmente confirmada pela própria sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS.

IV.2.a - DOS CFOP'S QUE NÃO SERIAM INSUMOS

- aduz que além das informações prestadas nas Manifestações de Inconformidade apresentadas nos PAF's nº 16349.000279/2009-77 (PIS) e 16349.000271/200919 (COFINS), nas quais se relacionou as notas fiscais questionadas pela r. autoridade fiscal, a Recorrente demonstrou que (i) os CFOP's nº 1931 e 2931 correspondem a operações de serviços de transporte realizado de insumos adquiridos e para as mercadorias industrializadas (tratados no próximo tópico), e que (ii) as notas fiscais emitidas com os CFOP's nº 1922 e 2922 seriam referentes a operações de simples faturamento decorrente da compra para recebimento futuro;

- nestas operações o fornecedor de insumos vende uma determinada quantidade de mercadorias à Recorrente, que, devido ao seu volume, não pode ser transportada e entregue de uma só vez. Desta forma, o fornecedor emite uma nota fiscal de simples faturamento (nota fiscal mãe), através da qual fatura a integralidade da operação.

IV.2.b - DOS FRETES DE PRODUTOS ACABADOS (TRANSFERÊNCIAS)

- a autoridade fiscal sustenta que a ora Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos sobre fretes de produtos acabados, relativos às transferências realizadas entre os estabelecimentos da empresa. *Ou seja, por supostamente não estarem diretamente envolvidos na cadeia produtiva, os transportes entre filiais não concederiam direito aos créditos do PIS e também da COFINS;*

- conforme já demonstrado no curso do processo, a Recorrente se dedica a diversas atividades, dentre as quais se destaca **o comércio de produtos de origem animal resfriados e frigorificados.**

Assim, os produtos resfriados e frigorificados são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido.

IV.2.C - DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE EMBALAGEM COMO INSUMO

- a fiscalização glosou créditos do PIS e da COFINS apropriados sobre material de embalagem (*pallets*, filme plástico, dentre outros), por entender que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados a armazenagem e ao transporte de produtos acabados;

- os *pallets* são estruturas nos quais as mercadorias produzidas pela Recorrente são empilhadas e embaladas com filme plástico, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. **Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a**

qualidade do produto final. Tratam-se de bens necessários para a venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa.

IV.2.d - DEVOLUÇÃO DE INSUMOS

- conforme demonstrado na Impugnação, a fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito das contribuições (bens utilizados como insumos), as devoluções de insumos fornecidos por pessoas jurídicas, quando a alíquota da contribuição era diferente de ZERO;

- ocorre que, para fins de elaboração do DACON, conforme tratado no tópico IV. 1, a Impugnante não utilizou o relatório "DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS E COFINS", fornecido a fiscalização, mas sim os saldos contábeis existentes nos balancetes de verificação. Ou seja, o preenchimento das fichas de crédito do DACON já foi realizado considerando os saldos contábeis líquidos de devoluções;

- tal fato pode ser facilmente verificado na cópia dos balancetes de verificação do período, bem como planilhas que demonstram o adequado lançamento de informações nas linhas dos DACON's (Doc. 04).

IV.3 - DA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

- ao analisar a apropriação de créditos do PIS e da COFINS sobre "bens adquiridos para a revenda" e "bens utilizados como insumos", a autoridade fiscal glosou créditos da contribuição sob a alegação que a Recorrente teria adquirido bens sujeitos à alíquota zero, para os quais os créditos seriam vedados pela legislação.

- a partir de 1º de agosto de 2004, o art. 21 da Lei nº 10.865/04 alterou substancialmente o § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao vedar a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Contudo, no caso da isenção esta vedação aplica-se tão-somente quando os bens ou serviços são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

IV.4 - DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS REGULARMENTE APROPRIADOS PELA RECORRENTE

- a fiscalização entendeu que a ora Recorrente teria se apropriado de créditos presumidos do PIS em valor superior ao permitido pela legislação. Analisando-se a planilha constante na Informação Fiscal e no Despacho Decisório, constata-se que a autoridade fiscal calculou os créditos presumidos utilizando o percentual de 35%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004, haja vista que considerou a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM do produto adquirido.

- como demonstrado nas razões recursais, tal entendimento está equivocado, pois a Recorrente apropriou os créditos presumidos de acordo com o que determina a legislação, interpretando corretamente o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (conforme se verá mais abaixo), ao contrário do que quer fazer crer a autoridade fiscal.

- analisando-se o referido dispositivo, conclui-se que as **pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem animal ou vegetal poderão se apropriar de créditos presumidos do PIS e da COFINS sobre o valor dos bens**, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, ou ainda de cerealistas.

- para fins de apropriação do crédito, determina o §3º, art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 que este será de 60% para a produção de produtos de origem animal e de 35% para os demais produtos. No caso em tela, considerando que os produtos adquiridos para Recorrente foram utilizados para a produção de mercadorias de origem animal, classificados nos Capítulos 2 e 16 da NCM, o crédito presumido do PIS e da COFINS a ser calculado é de 60% das alíquotas das contribuições, sobre o valor das aquisições.

IV.5 - DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS - DIREITO À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

- o acórdão recorrido manteve o lançamento, por entender que "a toda evidência, tais descontos são concedidos em momento posterior à operação de venda e sua contabilização não passa pelas contas de receitas". Novamente o acórdão recorrido, tentando justificar o lançamento, se apega às presunções, sem qualquer embasamento fático, o que, conforme demonstrado acima é completamente ilegal e arbitrário e ocasiona o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

- ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, os descontos incondicionais representaram acréscimos nas contas de receita da Recorrente, vez que o registro contábil foi realizado nas contas de receitas, em contrapartidas da conta de clientes, no valor líquido a receber (líquido do desconto), e das contas de descontos incondicionais, no valor do desconto concedido.

- frise-se que descontos concedidos pela companhia configuram-se **incondicionais**, vez que são definidos no momento da negociação venda e não dependem de evento futuro e incerto, até mesmo quando identificado um percentual no histórico do registro contábil.

IV.6 - DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE PELA MULTA APLICADA

Em sua Impugnação, a Recorrente requereu que, caso fosse reconhecida a total ou parcial procedência do Auto de Infração impugnado, deveria ser cancelada a multa imposta à Recorrente sobre os débitos que pretendeu compensar, tendo em vista a ilegalidade da sua exigência, diante da interpretação adequada dos artigos 132 e 133 do CTN;

- constata-se, portanto, que: (i) a multa fiscal, imposta à empresa sucedida, já constituída ou em discussão no momento da incorporação é absorvida pela empresa sucessora; ao passo que (ii) a multa fiscal, imposta à empresa sucedida, constituída após a incorporação e referente à fatos geradores anteriores à incorporação não é exigível da empresa sucessora.

IV.7 - DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA (SELIC) SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- conforme se infere da análise do art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, o legislador estabeleceu a aplicação de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições (que é uma espécie do gênero tributo), não pagos em seu vencimento. Contudo, o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não autorizou a aplicação de juros de mora (SELIC) sobre multas de ofício, tal como se está exigindo no processo em tela.

V- PEDIDO: preliminarmente, requer seja distribuído o presente recurso em conjunto com os recursos interpostos nos processos nº 16349.000279/2009-77, 16349.000271/2009-19, 16349.000280/2009-00, 16349.000272/2009-55 e 11516.721279/2011-36 a um mesmo relator;

- no mérito, requer o provimento do Recurso Voluntário, para o fim de reformar o acórdão recorrido, reconhecendo a decadência integral do crédito tributário (art. 150, §4º c/c 156, V do CTN); caso não seja reconhecida a decadência, requer seja dado provimento ao Recurso e julgados improcedentes os Autos de Infração de PIS e COFINS, diante da demonstração da regularidade da apropriação de créditos das contribuições e apuração de débitos pela Recorrente, bem como seja afastada a multa aplicada, por ausência de responsabilidade da Recorrente em face das condutas supostamente praticadas pela Perdigão Agroindustrial S.A. antes da incorporação, cuja penalidade foi constituída após sua incorporação pela Recorrente.

E, não sendo o entendimento pela total improcedência dos Autos de Infração, ou pelo afastamento da multa, requer seja reconhecida a inaplicabilidade do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996 (juros de mora) à multa de ofício exigida nos presentes autos em respeito ao Princípio da Legalidade.

Os autos, então, foram remetidos a este CARF, que ao analisar o recurso, definiu pela conversão do processo em Diligência, conforme a Resolução nº 3402-000.779, de 27/04/2016, com o seguinte teor (fl. 2.724/2.727):

Em seu recurso voluntário (fl. 2.589), a Recorrente requer preliminarmente a distribuição do feito por dependência (conexão) aos respectivos processos de PER/DComps.

Posto isto, verifica-se que na página do CARF, na internet que, em 20 de abril de 2016, os processos acima referenciados nºs 16349.000271/2009-19 e 16349.000279/2009-77 (processos prejudiciais), se encontram localizados da seguinte forma:

a) o PAF nº 16349.000279/2009-77 (PIS), se encontra localizado na Unidade preparadora (DRF/Florianópolis), a fim do cumprimento da Diligência, conforme o contido na Resolução nº 3402000.481, de 22/04/2015, prolatada por este CARF, e

b) o PAF nº 16349.000271/2009-19 (COFINS), já se encontra no CARF, é distribuído/sorteado para este Relator já em condições de ser analisado e julgado.

Em razão disto, voto por converter o processo em diligência, a fim de que os autos retorne a DRF/Florianópolis (SC), a fim de que se aguarde a conclusão da referida diligência que está sendo realizada no processo nº 16349.000279/2009-77 e que após conclusa, retorne juntamente com este, para prosseguindo do julgamento do recurso voluntário".

Consta dos autos que em 27/11/2013, a empresa protocola documento referente ao Relatório Técnico nº 000.903/13, tratando-se de um PARECER elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliação e de Produção - DEAP, do INT - Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 2.654/2.704).

Em 25/05/2017, a unidade de origem (DRF/Florianópolis-SC), cumprindo o contido na Resolução, concluiu a diligência e intimou a Recorrente do resultado, conforme decorre do Termo de Intimação SEORT nº 117/2017 às fls. 2.730.

Destaca-se que o Relatório Fiscal de Diligência (elaborado pelo Fisco), encontra-se anexado às fls. 3.567/3.575 do PAF nº 16349/000279/2009-77 que se encontra apenso a este.

Após tomar ciência do resultado da diligência, a Recorrente, em 28/06/2017, apresentou sua Manifestação (fls. 2.736/2.752) e juntou documentos e informações, tais como: Relatório de Operações elaborado pela empresa TYNO Consultoria e da Declaração de Validação da ITAL(anexados em arquivo não paginável).

Os autos, então, retornou a este CARF, para prosseguimento do julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

1- Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

2. Objeto da lide

Trata-se da lavratura de Autos de Infração, para a exigência de PIS e COFINS relativos ao 1º trimestre de 2006, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, nos valores de R\$ 4.052.299,43 (PIS) e R\$ 18.928.428,10 (COFINS), respectivamente. No Despacho Decisório, os créditos não foram reconhecidos sob a alegação de que a empresa teria se apropriado de créditos de PIS e COFINS em valores superiores ao permitido pela legislação.

3. Da conexão entre os Processos

Aduz a Recorrente que "(...) como resultado desta verificação, as autoridades autuantes (i) emitiram despachos decisórios nos Processos Administrativos Fiscais - PAF nº 16349.000279/2009-77, 16349.000271/2009-19, 16349.000280/2009-00, 16349.000272/2009-55, através dos quais indeferiram pedidos de ressarcimento das contribuições relativos aos 1º e 3º trimestres de 2006, e não homologaram compensações declaradas com os referidos créditos, (ii) e lavraram os autos de infração objeto dos PAF's nº 11516.721278/2011-91 e 11516.721279/2011-36, através dos quais se exige o PIS e a COFINS relativos aos 1o, 2o e 3o trimestres de 2006".

Ante o exposto, requer, para evitar eventuais decisões contraditórias, a necessidade de que os processos devem ser julgados em conjunto.

Como bem pontuado pela decisão recorrida e por isso adoto seus fundamentos, nos Autos de infração de que aqui se trata foram lançadas as contribuições declaradas em DACON que restaram inadimplidas em razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto, glosas também e igualmente tratadas nos processos 16349.000271/2009-19 (COFINS) e 16349.000279/2009-77 (PIS).

O Fisco relata que o trabalho do qual decorrem os presentes Autos de infração teve início para analisar os Pedidos de Ressarcimento de Crédito PER de PIS e da COFINS; explica que o presente processo está vinculado aos mencionados processos e que, dada a coincidência de matéria fática, devem tramitar em conjunto.

A Recorrente, por seu turno, pugna pelo reconhecimento da conexão entre os processos decorrentes da mesma ação fiscal, e distribuição dos mesmos a um mesmo órgão julgador, a fim de evitar eventuais decisões contraditórias.

Posto isto, embora não haja previsão legal para que os processos, no âmbito do julgamento administrativo, sejam reunidos e julgados por meio de um só ato decisório, há que se dizer que, dada a coincidência de matéria fática, em conformidade com os princípios da eficiência e economia processual, os processos devem tramitar juntos, como colocado pela fiscalização.

No entanto, verifico no site do CARF, que o processo nº 16349.000271/2009-19 (referente à COFINS), encontra-se julgado por esta 2ªTO/4ªC, conforme Acórdão nº 3402-003.152, publicado em 20/07/2016. Já o outro PAF nº 16349.000279/2009-77 (referente ao PIS) encontra-se apensado a este e também será apreciado por este Colegiado.

Por fim, ressalte-se que a lide aqui estabelecida é a que decorre do recurso Voluntário apresentado contra os Autos de Infração e será analisada no escopo do presente processo, à luz dos fatos e elementos que compõem seus próprios autos.

4. Preliminar - Decadência do crédito tributário

Aduz a Recorrente em seu recurso que, "(...) Na Impugnação ao Auto de Infração, a Recorrente demonstrou que o crédito tributário ora exigido é integralmente improcedente, haja vista a ocorrência da decadência do direito do fisco efetuar os lançamentos de PIS e COFINS relativos ao período de janeiro a março de 2006, nos termos dos arts. 150 §4º c/c 156, V do CTN".

E prossegue informando que no caso sob análise é absolutamente diferente, haja vista que, para os períodos ora discutidos, não houve a apuração de PIS ou COFINS a pagar, **mas sim de crédito das contribuições**, devidamente lançados. Assim, considerando que a intimação se deu em **29/07/2011**, deve ser reconhecida a decadência dos supostos débitos das competências de janeiro a março de 2006, para o fim de julgar improcedente o lançamento objeto do presente Auto de Infração, nos termos dos arts. 150, §4º e 156, V do CTN.

Como se vê, sustenta a Recorrente a aplicação na hipótese do art. 150, §4º do CTN dos períodos compreendidos entre 01/01/2006 e 31/03/2006, uma vez que os autuados foram cientificados dos Autos de Infração em 29/07/2011.

Segundo indicado na peça recursal, a empresa autuada informa que "*não foi apurado valor a pagar das contribuições no período de janeiro a março de 2006, quando da entrega das DCTF's do período (Doc. 03 - anexas à Impugnação), a Recorrente preencheu as fichas do PIS e da COFINS com o valor zero, como de fato deveria ser, conforme se constata nas DCTF's*".

A Recorrente entende que pela sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, eventuais créditos das contribuições podem ser compensados com os respectivos débitos apurados, acarretando na situação em que há apuração de créditos (decorrentes da não-cumulatividade), sem saldo a ser recolhido das contribuições ou em valores superiores aos débitos, havendo o registro apenas dos créditos nos DAON. **Nestes casos, a fiscalização**

também realiza a homologação da apropriação dos referidos créditos, que futuramente poderão ser usados para compensar os saldos devidos.

Pois bem. Nota-se que no presente caso, a Recorrente declarou a existência de créditos de PIS e COFINS do período, **não havendo qualquer recolhimento a ser efetuado por ausência de valor a ser pago nestes períodos.**

Assim, portanto, a afirmação da Recorrente no sentido de que haveria pagamento antecipado no presente caso não se confirma. Desta forma, correto o entendimento da decisão de primeira instância que aplicou na hipótese o art. 173, I, do CTN.

A aplicação do art. 173, I, do CTN na hipótese de ausência de pagamento antecipado foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 973.733, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia previsto à época pelo atualmente revogado art. 543-C do CPC/73, que deve ser aplicado por este CARF à luz do art. 62, §2º do RICARF. Reproduz-se abaixo este julgado:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004,

págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009 - (Grifei)

Quanto a alegação de que "(...) Nestes casos, a fiscalização também realiza a homologação da apropriação dos referidos créditos, que futuramente poderão ser usados para compensar os saldos devidos", temos que, em sessão de 12 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal editou o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, que foi publicada no DOU de 20/06/2008. Em 18/08/2008, o Ministro da Fazenda aprovou o Parecer PGFN/CAT nº 1.617, o qual estabeleceu orientações a serem observadas pela Administração Tributária em face da edição da Súmula.

Do referido Parecer extrai-se parte de suas conclusões, *in verbis*:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar efetivamente o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) (...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN; (...).

A partir de então, para fins do cômputo do prazo decadencial, cabível a adoção do entendimento de que: **tendo havido pagamento antecipado** (sujeito portanto à homologação), aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN; **não tendo havido qualquer pagamento**, aplica-se a regra do art. 173, inc. I, do CTN, pouco importando se houve ou não declaração.

No presente caso, não foram efetuados pagamentos relativos à contribuição para o PIS e à COFINS (as declaradas e as não declaradas em DCTF) para os períodos de apuração de janeiro a março de 2006. Aplica-se, portanto, a regra decadencial definida no artigo 173, I, do CTN.

Concluindo-se, considerando que a ciência dos Autos de Infração ocorreu em **29/07/2011**, não há que se falar em decadência dos lançamentos, uma vez que para as contribuições devidas para o fato gerador mais antigo, ocorrido em 01/2006, a contagem do prazo decadencial iniciou em 01/01/2007 e expirou em 31/12/2011, antes, portanto, da ciência dos lançamentos de ofício.

Afastada, portanto, a preliminar de decadência.

De se passar, agora, à análise das questões concretas relacionadas com cada uma das matérias postas.

5. Das GLOSAS - diferença entre o DACON e as memórias de cálculo

Aduz a Recorrente que *"(...) conforme demonstrado na Impugnação, as glosas decorrentes da diferença entre DACON e memória de cálculo são improcedentes, haja vista que decorrem de equívoco por parte da Recorrente na elaboração das memórias de cálculo, além do fato de que a r. autoridade fiscal, ao realizar as glosas, não analisou detidamente as mercadorias glosadas e sua caracterização como insumo, para fins de possibilitar o creditamento"*.

Alega a Recorrente serem improcedentes as glosas das diferenças verificadas entre os valores informados em DACON e na memória de cálculo alegando que as "tais diferenças decorrem de equívoco na elaboração das memórias de cálculo e que a glosa se deu, exclusivamente, pela inconsistência entre os valores constantes na planilha apresentada e os valores informados em DACON's, sem que fosse oportunizado à Recorrente prestar esclarecimentos sobre a referida divergência ou analisada a documentação acostada pela Recorrente no decorrer do processo".

Explica que a "migração" dos valores apurados nos balancetes de verificação, conforme a conta contábil previamente estabelecida para cada linha do DACON" se deu de forma equivocada "haja vista que diversas informações foram perdidas. Conclui que as memórias de cálculo apresentadas à fiscalização não refletiram fielmente a apuração dos créditos de PIS e COFINS. A fim de demonstrar a regularidade dos creditamentos com base na escrituração contábil, a Recorrente apresentou "cópia dos balancetes de verificação do período, bem como planilhas que demonstram o adequado lançamento de informações nas linhas dos DACON's" (Doc. 04 - anexo à Impugnação ao Auto de Infração). Reclama que **"tais documentos não foram analisados pelo acórdão recorrido que se limitou a afirmar o acerto do lançamento"**.

Afirma que conforme se verifica nos referidos documentos, a divergência apontada pela Fiscalização, que motivou as glosas ora tratadas, inexistente. Trata-se de mero erro formal na apresentação dos dados, sendo que, em momento algum, foi oportunizada à Recorrente, anteriormente ao lançamento, as explicações acerca das supostas diferenças apuradas. Além disso, a DRJ de Florianópolis se limitou a manter o lançamento, sem se manifestar acerca da prova documental acostada à Impugnação, o que demonstra cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

Pois bem. Conforme disposto no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a utilização de créditos na apuração da Contribuição devida representa uma faculdade do contribuinte.

Só que em optando o contribuinte em utilizar-se de crédito que entende ter direito, lhe cabe, **o ônus de estar à frente da atividade probatória do direito alegado**, nesse sentido trazendo as informações e esclarecimentos solicitados pelo fisco e as provas hábeis e suficientes a atestar não só a existência dos custos e despesas incluídos na base do crédito apurado, como sua natureza, conforme por ele informado em DACON, para fins da necessária análise e conferência dos créditos pela autoridade fazendária competente.

Verifica-se nos autos que a Fiscalização solicitou, mediante Termo de Intimação Fiscal, a memória de cálculo dos diversos valores informados no DACON da empresa, conforme as linhas de que dispõe o tal demonstrativo.

De posse das informações prestadas pela própria Recorrente, o Fisco, considerando que a memória de cálculo fornecida continha os registros das notas fiscais de todas as operações de entrada incluídas pela contribuinte no cálculo do crédito pleiteado e que estas teriam ocorrido e foram incluídas pela contribuinte no cálculo de seu crédito conforme lá registradas (CFOP e valores), em verificando que os valores declarados em cada linha do demonstrativo não correspondiam aos informados na memória de cálculo, procedeu da seguinte forma:

(i) glosou a diferença a maior no DACON, por considerá-la resultante da inclusão na base de cálculo de operações não comprovadas, já que decorrentes de notas fiscais não registradas pela empresa;

(ii) em sendo os valores do DACON iguais aos da memória de cálculo, os manteve por aceitá-los como verdadeiros, já que registrados; e

(iii) em sendo menores, manteve os valores do DACON por presumi-los verdadeiros e por ter sido este o valor pedido.

Em suma, a Fiscalização reconheceu o crédito em relação à totalização dos itens de notas fiscais registradas na memória de cálculo e admitidos como geradores de crédito em cada linha do DACON, tendo como limite superior o valor informado na respectiva linha do DACON, haja vista, à evidência, não poder conceder crédito maior do que foi apurado pelo próprio contribuinte.

Restou claro que o procedimento fiscal foi o correto, pois é justamente a **memória de cálculo** o instrumento através do qual o contribuinte, quando intimado para tanto, deve demonstrar ao Fisco de forma individualizada e precisa todos os valores incluídos na composição do valor que declarou em cada linha do DACON para fins de análise da pertinência e existência do crédito pretendido, sob pena de não ter reconhecido o crédito, tal como lá declarado.

Assim, no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, ante o fim colimado com a sua solicitação, tal instrumento vincula o contribuinte perante o Fisco. Por outro giro, em havendo dúvidas quanto ao crédito, a memória de cálculo, assim como o DACON e a escrituração contábil da empresa, somente faz prova a favor do contribuinte, quanto à existência do direito que declare, se calcada em documentos fiscais.

No entanto, verifica-se que quando de sua Impugnação e agora nesta fase de Recurso, as alegações da Recorrente não foram acompanhadas de qualquer prova documental, ainda que indiciária, que pudesse corroborar a versão apresentada pela empresa, tais como as Notas Fiscais, contratos, cópia Livros contábeis e fiscais, etc. No caso sob exame, o ônus da prova de tais fatos competiria à Recorrente, dado que não seria lícito atribuir à fiscalização o controle que as normas de escrituração contábil e fiscal exigem das sociedades empresárias.

Muito embora trata-se de Auto de Infração, por envolver a fruição de créditos de PIS, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), adotado de forma subsidiária na esfera administrativo-tributária. O art. 373 do CPC (Código de Processo Civil) disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Como se vê, estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ou seja, cada interessado, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo julgador na solução do litígio.

Trata-se de matéria de extrema importância em sede processual no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *ônus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, que determina que a impugnação conterá "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

No mesmo sentido se depreende da parte final do caput do art. 38, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do art. 57 do mesmo Decreto, que determina que a impugnação conterá os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe as provas encenadoras do lançamento.

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da

não-cumulatividade (possibilidade de dedução, do valor a ser recolhido, de créditos calculados sobre bens e serviços).

No que se refere aos **créditos**, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Exige-se a apresentação de documentos comprobatórios da existência do direito creditório, ou seja, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito pleiteado. Não comprovado possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No caso sob análise, a Fiscalização sustenta suas glosas com base nas informações buscadas pelos Termos de Intimação lavrados, informações prestadas pela empresa, documentos disponibilizados pela empresa, planos de contas, Livros contábeis e fiscais verificados durante o procedimento fiscal.

Já a Recorrente, em regra, não apensou aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações de seu recurso voluntário, limitando-se, em muito, a informar que os valores informados na "memória de cálculo" não representam, como deveriam (a teor do que foi demandado na intimação fiscal), a composição dos valores declarados no DACON.

Destarte, não basta a Recorrente alegar que, ante a divergência verificada pela fiscalização entre declarações por ela própria prestadas, válida seria aquela declaração que lhe convém, principalmente se esta declaração se referir a direito creditório, cuja comprovação está a seu cargo.

Concluindo, correto é que para comprovar que os valores gerados do crédito são, efetivamente, os declarados no DACON, cabia à Recorrente demonstrar/comprovar, por meio de documentos hábeis e suficientes para tanto, que estes valores, e não os consignados na memória de cálculo, é que correspondem aos reais montantes de suas operações.

Por final, aduz a Recorrente que, (...) *Trata-se de mero erro formal na apresentação dos dados, sendo que, em momento algum, foi oportunizada à Recorrente, anteriormente ao lançamento, as explicações acerca das supostas diferenças apuradas. Além disso, a DRJ de Florianópolis se limitou a manter o lançamento, sem se manifestar acerca da prova documental acostada à Impugnação, o que demonstra cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.*

Não assiste razão à Recorrente. Quanto a não ter oportunizado explicações à Recorrente antes do lançamento, não existe qualquer norma, constitucional ou infra-constitucional, que torne obrigatório o contraditório na fase de investigação dos atos praticados pelo Contribuinte, sejam eles penais ou administrativos.

Quanto a alegação de que a decisão recorrida não ter analisado as provas acostadas na Impugnação também não procede, uma vez que os julgadores entenderam que não havia documentos comprobatórios das alegações trazidas. Veja-se trecho abaixo reproduzido:

"(...) De outro turno, em havendo dúvidas quanto ao crédito, a memória de cálculo, assim como o Dacôn e a escrituração contábil da empresa, somente faz prova a

favor do contribuinte, quanto à existência do direito que declare, se calcada em documentos fiscais.

O Dacon e a memória de cálculo, bem como os registros contábeis da empresa, não consistem de documentos fiscais; tendo-se como tal aquele que tem como característica que lhe é própria, decorrente de sua oficialidade e obrigatoriedade, a presunção, embora relativa, de veracidade, como ocorre com a nota fiscal. Em verdade, tais documentos, cada um com suas características próprias, consistem de documentos elaborados pelo contribuinte cujos registros e declarações, para os fins e os efeitos que se pretenda perante o fisco, devem estar calcados em documentos fiscais, ou seja, nas notas fiscais representativas das operações registradas. (Grifei)

Dante do exposto, há que se manter a glosa procedida pela Fisco.

6. Do Conceito de Insumos

O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens e serviços adquiridos, que geram direito aos créditos do PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado 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 neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - que sejam aplicados na produção - de bens ou serviços, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, 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, como exemplo, 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.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

Verifica-se no Estatuto Social e também informado pela Recorrente em seu recurso, que a empresa BRF é uma tradicional e importante agroindústria, tendo por objeto social a atividades no mercado interno e externo - de industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, produção e processamento de carnes (de aves, suínos), tais como presuntos, linguiças, salsichas e mortadelas (fl. 212).

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

7- Da apresentação do Parecer Técnico e Fluxograma

Consta dos autos que em 27/11/2013, a empresa protocola documento referente ao Relatório Técnico nº 000.903/13, tratando-se de um PARECER elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliação e de Produção - DEAP, do INT - Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 2.654/2.704).

Em resumo, entende a Recorrente que a natureza, essencialidade e imprescindibilidade dos insumos utilizados, bem como dos gastos/encargos/despesas incorridas no processo produtivo restaram demonstradas em suas petições, escorados nas informações constante do laudo interno com descrição do processo produtivo e do laudo elaborado pelo INT. Que no concernente à essencialidade dos gastos incorridos e que lhe conferem direito aos créditos de PIS/COFINS, deve-se pontuar que o ramo a que se dedica - indústria alimentícia - está sujeita a rigorosas normas da Secretaria de Vigilância Sanitária - ANVISA.

Das GLOSAS realizadas pelo Fisco

8. DOS CFOP'S QUE NÃO SERIAM INSUMOS

Argumenta a Recorrente em seu recurso que "(...) além das informações prestadas nas Manifestações de Inconformidade apresentadas nos PAF's nº 16349.000279/2009-77 (PIS) e 16349.000271/200919 (COFINS), nas quais se relacionou as notas fiscais questionadas pela r. autoridade fiscal, a Recorrente demonstrou que (i) os CFOP's nº 1931 e 2931 correspondem a operações de serviços de transporte realizado de insumos adquiridos e para as mercadorias industrializadas (tratados no próximo tópico), e que (ii) as notas fiscais emitidas com os CFOP's nº 1922 e 2922 seriam referentes a operações de simples faturamento decorrente da compra para recebimento futuro".

8.1 Dos CFOP'S nº 1922

Esclarece a Recorrente que nestas operações o fornecedor de insumos vende uma determinada quantidade de mercadorias para a empresa, que, devido ao seu volume, não pode ser transportada e entregue de uma só vez. Desta forma, o fornecedor emite uma nota fiscal de simples faturamento (nota fiscal mãe), através da qual fatura a integralidade da

operação. Em resumo, parte das aquisições de bens utilizados como insumos pela Recorrente se dá através de aquisições para entrega futura (notas fiscais filhotes).

Em suas razões, argumenta que a sistemática do creditamento, para fins de PIS e COFINS, é diversa da prática adotada para o ICMS e o IPI, já que está intimamente ligada à aquisição dos insumos para utilização na produção e não a efetiva entrega das mercadorias (insumos). O PIS e a COFINS não são tributos incidentes nas operações de industrialização e de compra e venda, incidindo sobre a receita/faturamento dos contribuintes.

Portanto, havendo o efetivo dispêndio para pagamento dos insumos, passa a ser válido o creditamento pela Recorrente, não havendo a necessidade de se aguardar a entrega de todos os insumos dispostos nas Notas Fiscais de aquisição.

Por outro lado, ao analisar o caso, a DRJ/FNS manteve o lançamento, ao considerar que "(...) o reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a comprovação da entrada deste bem no estabelecimento da adquirente, quando somente então tal bem adquire a condição de insumo, para fins de geração do crédito do período".

Conforme alegado nos autos pela Recorrente, as notas com o CFOP 1922 e 2922 (refere-se a aquisição de soja e milho a granel) de que o crédito de PIS e COFINS foi apropriado, parcial ou totalmente, pelo registro da nota mãe, porém as notas filhotes também foram registradas no mesmo mês ou no mesmo trimestre, não podendo ser alegado, outrossim, tratar-se de apropriação antecipada do crédito.

No entanto, entendo que a fiscalização procedeu corretamente ao glosar os valores das referidas notas, referentes a compras para recebimento futuro, haja vista que, mesmos que as mercadorias consistissem de insumo a ser utilizado no futuro, o crédito correspondente somente poderia ser apropriado pela contribuinte com o ingresso destas mercadorias no estabelecimento produtor.

Inicialmente, não se verifica por parte do Fisco, qualquer questionamento em relação à regularidade e ocorrência da operação de venda efetuada por meio da nota emitida no referido CFOP 1922, assim como não há qualquer menção em relação à natureza do bem adquirido.

A recorrente alega ter apropriado o crédito, parcial ou totalmente, por meio das “notas mãe”, a saber as com CFOP 1922, mas que as “notas filhas” também teriam sido registradas no mesmo mês ou no mesmo trimestre, conforme demonstrado nas planilhas que anexa, de onde constam listagens de notas com CFOP 1116 código próprio a ser utilizado em notas de "Compra de mercadoria, a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código 1.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro".

Como bem asseverado pela decisão recorrida, "o regime da não cumulatividade, para o caso específico da Contribuição para o PIS e da COFINS, consiste da possibilidade de o contribuinte deduzir da contribuição devida no mês, incidente sobre seu faturamento mensal, créditos calculados sobre algumas despesas e encargos, previstos em lei, que concorreram para a produção deste faturamento. Com efeito, a adoção do regime de competência na apuração das contribuições para o PIS e da COFINS e dos correspondentes créditos da não cumulatividade está prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

Assim, o reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a comprovação da entrada deste bem no estabelecimento da adquirente, quando somente então tal bem adquire a condição de insumo, para fins de geração do crédito do período".

Não há nos autos elementos que confirme que tenham ocorrido as entradas alegadas (notas filhotes) na competência e nos exatos valores considerados na apuração do crédito pleiteado; e mais, que não há como verificar que estas entradas estejam vinculadas as notas com CFOP 1922 identificadas pela Recorrente nos documentos apresentados.

Portanto, procedeu corretamente o Fisco ao glosar os valores das referidas notas, referentes **a compras para recebimento futuro**, haja vista que, mesmos que as mercadorias se destinassem a futura utilização como insumo, entendo que o crédito correspondente somente poderia ser apropriado pela contribuinte com o ingresso destas no processo de produção/industrialização da empresa.

8.2 Dos CFOP'S nº 1931 e 2931 (*Operações de Serviços de Transporte*)

A Recorrente sustenta em seu recurso que "(...) além das informações prestadas nas Manifestações de Inconformidade apresentadas nos PAF's nº 16349.000279/2009-77 (PIS) e 16349.000271/200919 (COFINS), nas quais se relacionou as notas fiscais questionadas pela r. autoridade fiscal, a Recorrente demonstrou que **(i) os CFOP's nº 1931 e 2931 correspondem a operações de serviços de transporte realizado de insumos adquiridos e para as mercadorias industrializadas (...)**". (Grifei)

Por outro lado, o Fisco destaca que ao atender o Termo de Intimação, a empresa apresentou dois tipos de arquivos contendo as memórias de cálculo relacionadas às despesas com fretes. O primeiro conjunto de arquivos digitais está denominado como: DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS FEVEREIRO 2006.txt; e DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS MARÇO 2006.txt.

Nestes demonstrativos estão informadas as despesas com fretes relacionadas com as **aquisições de insumos** e com a distribuição dos produtos acabados entre as unidades de produção e entre as filiais, identificadas com nome do material/insumo transportado ou simplesmente como "serviços de fretes e carros" ou "serviços de transporte interno"; todos lançados na escrita fiscal utilizando os CFOP 1352 e 2352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial, 1353 e 2353 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial, 1932 e 2932 - Aquisição de serviço de transporte iniciado em Unidade da Federação diversa daquela onde esteja inscrito o prestador.

O segundo conjunto refere-se aos arquivos digitais: DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP FEVEREIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP MARÇO 2006.1x1.

Nestes foram tratadas as demais despesas com **fretes e serviços de armazenagem**, informados nas fichas 06A e 16A, linha 07; os gastos com aluguéis de equipamentos e máquinas contidos nas fichas 06A e 16A, linha 06 e os demais serviços utilizados como insumos informados nas fichas 06A e 16A, linha 03. Informa a autoridade

fiscal que os valores informados na linha 07 das fichas 06A e 16A do DACON, foram aceitos no cálculo do crédito da contribuição.

O Fisco sustenta que a Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos sobre **fretes de produtos acabados**, relativos às **transferências realizadas entre os estabelecimentos da empresa**. Ou seja, por não estarem diretamente envolvidos na cadeia produtiva, os transportes entre filiais não concederiam direito aos créditos do PIS e também da COFINS.

Neste contexto, o acórdão recorrido manteve na integralidade o lançamento, onde restou concluído que:

*"Em restando pacífico nos autos o entendimento de que **os valores dos fretes glosados de fato não se referem a fretes vinculados a operações de aquisição de insumos**, correta, portanto, a exclusão destes valores dos montantes mensais informados no Dacon a título de despesas com aquisição de insumos - linha 02 do Dacon. (...)*

***À evidência o transporte entre filiais de produtos já acabados não está inserido na cadeia produtiva da empresa. Assim, os tais serviços não se enquadram na primeira hipótese de creditamento possível, como pretende a contribuinte**". (Grifei)*

Já a Recorrente argumenta que o transporte das mercadorias ocorria em caminhões refrigerados necessários à atividade e à geração de receita da Recorrente, constituindo-se em **verdadeiro insumo**, motivo pelo qual devem ser julgadas improcedentes as glosas realizadas. A Recorrente se dedica a diversas atividades, dentre as quais se destaca o **comércio de produtos de origem animal resfriados e frigorificados**.

Considerando diversos aspectos atinentes à sua operação, em especial a sua logística de produção e distribuição de produtos resfriados e frigorificados, a Recorrente necessita de serviços de transporte especiais, **com vistas à manutenção da integridade e qualidade de seus produtos** (decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA). E arremata afirmando que:

*"(...) Assim, **os produtos resfriados e frigorificados são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantêm o produto na condição térmica em que foi produzido**". (Grifei)*

Como se vê a Recorrente defende que não há dúvidas de que os fretes são insumos que conferem direito à apropriação de créditos, pois sem eles não há como realizar a sua atividade, não há como transportar os insumos por ela adquiridos, tampouco "os produtos por ela industrializados".

Por outro lado, a fiscalização relata que na apuração das despesas com fretes que compuseram a base de cálculo informada pela empresa na linha 02 do DACON, não foram incluídos os valores dos serviços contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, escriturados nas contas "Frete Tramf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)", conta contábil n.º 5.01.01.12.01.01.48 e "Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)", conta contábil n.º 5.01.01.12.01.01.49, conforme registro sintético existente nos balancetes dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006.

Ora, o mero deslocamento das mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos produtores até os estabelecimentos distribuidores, com o intuito de facilitar a

entrega dos bens aos futuros compradores, não integra a "operação de venda" referida no art. 3º, inciso IX, da Lei nº10.833/2003, linha 07 do DACON, tampouco se adequa ao conceito de insumo disposto no inciso II, art. 3º, da mencionada Lei e da Lei nº 10.637/2002.

Verifica-se que a glosa de que aqui se trata refere-se a valores que compõem a base de cálculo informada **na linha 2 do DACON**, linha própria para informar as despesas com **aquisição bens utilizados como insumos**, razão pela qual a análise deve ser se os valores glosados referem-se a custos, suportados pelo contribuinte, vinculados a aquisições de insumos.

A Recorrente, por sua vez, labora nesse sentido, qual seja, de defender que as despesas glosadas dão direito a crédito a título serviços utilizados como insumo; despesa que deve ser informada na **linha 03 das fichas 06A e 16A** do DACON.

Explica que produtos resfriados e frigorificados são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantêm o produto na condição térmica em que foi produzido e defende que em sendo o transporte em caminhões refrigerados necessário à atividade e à geração de receita consiste de insumo.

No entanto, há que se deixar claro que, a teor do Relatório Fiscal, não foram glosadas (do mencionado primeiro conjunto de arquivos digitais) as despesas com frete pago na aquisição dos insumos, mas somente as despesas com a contratação de fretes destinados a realizar transferências de produtos acabados para as filiais e entre as filiais.

Como é cediço, com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da COFINS, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, na operação de venda, caso o ônus seja suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei.

Concluindo, restando pacífico nos autos o entendimento de que os valores dos fretes glosados de fato não se referem a fretes vinculados a operações de aquisição de insumo e nem de operação venda, correta, portanto, a glosa destes valores dos montantes mensais informados no DACON a título de despesas com aquisição de insumos (linha 02 do DACON).

9. DOS CRÉDITOS - AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE

Aduz a Recorrente que a Fiscalização glosou créditos do PIS e da COFINS apropriados sobre material de embalagem (*pallets*, filme plástico - *stretch*, dentre outros), por entender que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados a armazenagem e ao transporte de produtos acabados.

Por outro lado a Recorrente ressalta em seu recurso que os *pallets* são estruturas nos quais as mercadorias produzidas pela Recorrente são empilhadas e embaladas com filme plástico, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, **é necessária a sua devida embalagem para garantir a**

segurança do transporte e, sobretudo, para **garantir a qualidade do produto final**. Trata-se de bens necessários para a venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa.

Essa matéria, já foi objeto de discussão por este Colegiado, quando da análise do PAF nº 16349.000271/2009-19 (mesmo período de apuração e conexo a este, referente a COFINS), de relatoria deste Conselheiro (Acórdão nº 3402-003.152), que tomo emprestado seus termos e fundamentos como razão de decidir deste voto. Veja-se:

"A Recorrente ressalta que estaria incorreto tal entendimento, *"(...) pois a recorrente bem demonstrou que tais pallets são necessários para acondicionar as mercadorias até o destino final, ou seja, até o cliente e não retomam à origem"*. Juntou, inclusive, uma foto a fim de demonstrar que os produtos exportados peletizados (acondicionados em caixas de papelão) são envolvidos por 4 camadas de *filme stretch* desde a base do *pallet* até topo, abrangendo toda a área lateral.

Afirma que *"(...) Em relação ao filme plástico, a própria Receita Federal do Brasil, por meio de recente Solução de Consulta, manifestou-se pela legalidade da apropriação dos créditos do PIS e COFINS, já que tais produtos são insumos utilizados para proteção das mercadorias durante o transporte"*.

Arremata, informando que *"(...) Verifica-se, desta forma, que todos os bens utilizados para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados pela Recorrente apontados pela r. autoridade fiscal (pallets, filme plástico, bolsas térmicas, etc.) são, em verdade, insumos, entendidos estes como custos necessários para a atividade da empresa, havendo, pois direito ao creditamento sobre tais aquisições"*.

Pois bem. A legislação faz distinção entre aquela embalagem incorporada ao produto durante seu processo de industrialização (esteja agregada ao produto pronto a ser adquirido pelo seu consumidor final) e aquela embalagem somente utilizada depois de concluído o processo produtivo do bem (que seja utilizada para o acondicionamento do produto acabado e viabilizar o adequado transporte dos produtos acabados até os seus pontos de venda).

Dentro deste quadro legal, verifica-se que da própria descrição *dos pallets* feita pela Recorrente, é possível de pronto verificar que este de fato não consiste de insumo, pois consiste de material que não é agregado ao produto final durante sua industrialização, mas, somente é utilizado para acondicionar, e transportar até os destinos finais, as caixas de papelão contendo os produtos prontos para exportação.

Informa a Recorrente que os *PALLET* de madeira (descritos na relação de glosas à fl. 226), têm por finalidade a armazenagem de matérias-primas ou as mercadorias produzidas e destinadas à comercialização (exportação), o que possui expressa permissão legal para descontar créditos.

Alega que os *pallets* são amplamente aplicados dentro do processo produtivo da requerente, sendo essenciais, relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) -armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) - armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) - armazenagem durante o ciclo de industrialização.

Conforme PARECER (laudo) do INT anexado aos autos, há expressa menção no sentido de que os *pallets* são utilizados *"sempre nas movimentações externas às linhas de*

produção", sendo que no ambiente interno "são utilizadas para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora". Ademais, principalmente, quanto aos *pallets* de madeira, ainda possuem a função indispensável dentro do processo produtivo de transporte para área de estocagem, dentro da unidade produtora, expedição com carregamento em caminhões, viagem até o cliente, descarregamento do caminhão, movimentação interna no cliente. Em fim, são insumos por ser inerente à atividade econômica da recorrente, inclusive, visando cumprir exigências de higiene e limpeza para a produção de um bem de maior qualidade.

Por outro lado, o Fisco, na Informação Fiscal da Diligência (fl. 4.019), informa que: *"(...) as Aquisições de embalagens de transporte, que, esta glosa sim, baseia-se no conceito de insumo da IN SRF 404/2004 e poderia gerar alguma dúvida quanto à forma de utilização dos bens em tela. De todas as glosas listadas, apenas cerca de 2% em janeiro e 5% em fevereiro e março são devidas ao não enquadramento no conceito de insumo da IN SRF 404/2004. Foram tratadas nos parágrafos 52 e 53, folhas 225 e seguintes (...)"*.

Portanto, resta claro que a razão da glosa, à luz da IN SRF 404/2004 é evidente: os *pallet* de madeira são meros equipamentos de transporte de produto acabado, que não se incorpora ao produto, não é consumido na sua produção e não é material de embalagem do produto, sendo inclusive boa parcela retornável. O relatório técnico apresentado pela contribuinte informa que, nas linhas de produção são utilizados apenas 'paletes' de fibra de vidro, e nenhum destes foram glosados. Ressalte-se que nunca foi questionada a utilidade dos paletes, a todos evidente.

Quanto ao Relatório Técnico do INT nº 000.903/13, fl. 2.096, a partir do item 13, localiza-se a parte relativa a paleta, onde é verificado que são utilizados para diversos fins. Verifica-se que à folha 2.136, informa no item 15:

(...) No caso da BRF S. A., nas unidades visitadas, foi apurado que existem três tipos de paletes em uso sendo dois de madeira e outro em fibra-de-vidro [sic]. Nos casos das peças fabricadas em madeira há um tipo que é retornável (denominado PBR) e outro que é enviado para o cliente e descartado pelo mesmo (denominado "one way"), ambos utilizados sempre nas movimentações externas às linhas de produção. Já no ambiente interno, onde são utilizados para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora, há exigência do Serviço de Inspeção Federal – SIF para que sejam utilizados somente paletes de fibra-de-vidro [sic]. (...) (destaquei)

Não resta dúvidas que tais materiais (*pallets*) objetivam também garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia as normas da ANVISA.

A Recorrente informa ainda que os *pallets* ficam no setor de palletização e que são utilizados para paletizar as caixas e produtos como embalagem secundária protegendo os insumos e materiais do contato direto com o solo.

Portanto, segundo a descrição oferecida pela recorrente, conclui-se de imediato não se tratar de material de embalagem, já que o item não acompanha ou seria agregado ao produto acabado.

O Fisco em sua Informação Fiscal conclui (fl. 2.244): "Conforme informações do Relatório Técnico fornecido pela contribuinte, os paletes de madeira glosados são utilizados *sempre nas movimentações externas às linhas de produção*".

A tomada de créditos, nestas condições, dependeria do critério adotado pelo próprio contribuinte **para a contabilização do bem**. Se a aquisição dos *pallets* for lançada à conta de despesa operacional, em função do seu valor unitário e de sua vida útil, entendendo admissível o creditamento do gasto como insumo. No entanto, tratando-se de **bem de ativação** obrigatória, como parece ser (observo que, entre os serviços contratados pelo contribuinte, há o de manutenção de *pallets*, o que induz à conclusão nesse sentido), o creditamento só seria possível **como despesa de depreciação**.

O deslinde da controvérsia portanto leva em conta o sistema de distribuição do ônus da prova adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei no 5.869, de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tratando-se de glosa de créditos, como é o caso, a iniciativa é do contribuinte, e sobretudo, de insistência recursal de que o item seja considerado como insumo (e que os bens não foram ativados), a ele incumbe a prova de que deu a tal gasto a natureza de despesa operacional. A prova requerida, no entanto, não se encontra nos autos.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas referente aos "*pallets*".

Concluindo, deve ser revertido a glosa dos valores da aquisição dos materiais de embalagem para transporte e mantendo-se a glosa referente aos "*pallets*".

10. DEVOLUÇÃO DE INSUMOS

Reclama a Recorrente que, "(...) conforme demonstrado na Impugnação, a fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito das contribuições (bens utilizados como insumos), as devoluções de insumos fornecidos por pessoas jurídicas, quando a alíquota da contribuição era diferente de ZERO".

Afirma que, para fins de elaboração do DACON, conforme tratado no tópico IV. 1, a Recorrente não utilizou o relatório "DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS E COFINS", fornecido a fiscalização, mas sim os saldos contábeis existentes nos balancetes de verificação. Ou seja, o preenchimento das fichas de crédito do DACON já foi realizado considerando os saldos contábeis líquidos de devoluções e que tal fato pode ser facilmente verificado na cópia dos balancetes de verificação do período, bem como planilhas que demonstram o adequado lançamento de informações nas linhas dos DACON's.

Por outro giro, o Fisco relata que com base nas informações prestadas pela Recorrente, em especial os arquivos digitais de Notas Fiscal no formato do SINTEGRA,

verifica-se que no período sob análise ocorreram devoluções de insumos conforme quadro que demonstra.

A Recorrente afirma que não incluiu no valor informado na linha 2 do DACON os valores das devoluções de insumos.

No entanto, neste caso, considero correto os fundamentos adotados e filio-me à decisão recorrida, pois tal alegação é inócua haja vista não demonstrar e provar, como pretende a Recorrente, que o Fisco tenha errado ao excluir da memória de cálculo fornecida os valores das notas das devoluções de vendas. Veja-se:

"(...) É que se a contribuinte apurou corretamente os saldos contábeis existentes em cada conta de crédito de PIS e COFINS, já liquidados de devoluções, considerando nestes todos os valores das aquisições de insumo (CFOP 1.101, 2.101) e das respectivas devoluções (CFOP 5.201, 6.201), estes certamente hão de coincidir com os valores apurados pela autoridade fiscal: a teor do que relata, o fiscal em seus cálculos considerou na base de cálculo (somou) os valores das notas de aquisição de insumos e excluiu (diminuiu) os valores das notas de devolução, ou seja, assim como a contribuinte alega ter feito, considerou na apuração do crédito os valores das aquisições de insumo "já liquidados de devoluções".

Portanto, por falta de comprovação nos autos das alegações da Recorrente, deve ser mantido a glosas referente aos valores tratados neste tópico.

11. AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

A Recorrente informa em seu recurso que ao analisar a apropriação de créditos do PIS e da COFINS sobre "bens adquiridos para a revenda" e "bens utilizados como insumos", a autoridade fiscal glosou créditos da contribuição sob a alegação que a Recorrente teria adquirido bens sujeitos à alíquota zero, para os quais os créditos seriam vedados pela legislação. Ocorre que a partir de 1º de agosto de 2004, o art. 21 da Lei nº 10.865/04 alterou substancialmente o § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao vedar a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Contudo, no caso da isenção, esta vedação aplica-se tão-somente quando os bens ou serviços são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Essa matéria, também foi objeto de discussão por este Colegiado, quando da análise do PAF nº 16349.000271/2009-19 (mesmo período de apuração e conexo a este, referente a COFINS), de relatoria deste Conselheiro (Acórdão nº 3402-003.152), que tomo emprestado seus termos e fundamentos como razão de decidir deste voto. Veja-se:

"Quanto à glosa na apuração do crédito pela fiscalização dos valores das aquisições de produtos cuja alíquota foi reduzida a zero, alega a Recorrente que, "(...) Como alegado na inicial, considerando a hipótese de um contribuinte industrial adquirir insumo de um fornecedor cuja receita decorrente da venda de seu produto está sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS e, depois de fabricar o seu produto, vender o mesmo auferindo receita tributável por alíquota maior do que zero, como é o caso em questão, resta patente que a vedação ao crédito resultará numa tributação que vai além do valor real agregado, atingindo todo o faturamento, isto é, alcançará

também a receita decorrente da venda anterior da referida cadeia submetida à alíquota zero de PIS e COFINS.

Diante deste cenário, não há de fato uma alíquota zero, mas um diferimento de pagamento de contribuições e, porque não dizer, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado, o que equivale a dar continuidade à cobrança cumulativa, porém dentro do modelo de cobrança não cumulativa criado justamente para evitar os efeitos perversos do primeiro.

Afirma que a vedação ao crédito em relação a essas aquisições se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%. Nesse sentido tece várias considerações e conclui que a glosa destes créditos é ilegítima, vez que são insumos utilizados na produção de mercadorias cuja venda ocorreu com tributação o PIS e da Cofins.

Em que pese os argumentos expostos pela Recorrente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no inciso II do §2º do art. 3º, expressamente vedam o crédito sobre o valor da aquisição de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Veja-se:

Art. 3º-Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

É importante ressaltar que verifica-se às fls. 217 a 220 do Parecer SARAC nº 16/2001, a relação detalhada de cada material cujo crédito foi glosado, onde demonstra a classificação NCM, os valores da Base de Cálculo, bem como a fundamentação legal para cada item glosado. Cita-se como exemplos: Ovo Incubável Cobb e Massa de mandioca, art. 28, inciso III, da Lei nº 10.865/04 e Farinha de Milho (empanados) e Trigo para kibe, Lei nº 10.925/04, art. 1, inciso IX. Tais aquisições de pessoas jurídicas, constam também do ANEXO II, às fls. 247/271".

Desta feita, ante a expressa vedação legal detalhada pelo Fisco em seu Parecer, entendendo escorreita, não há como reconhecer o direito pretendido pela Recorrente.

12. DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS APROPRIADOS PELA RECORRENTE

Aduz a Recorrente que: a)- a fiscalização entendeu que a ora Recorrente teria se apropriado de créditos presumidos do PIS em valor superior ao permitido pela legislação. Analisando-se a planilha constante na Informação Fiscal e no Despacho Decisório, constata-se que a autoridade fiscal calculou os créditos presumidos utilizando o percentual de 35%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004, haja vista que considerou a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM do produto adquirido; b)- como demonstrado nas razões recursais, tal entendimento está equivocado, pois a Recorrente apropriou os créditos presumidos de acordo com o que determina a legislação, interpretando corretamente o art. 8º da

Lei nº 10.925/2004 (conforme se verá mais abaixo), ao contrário do que quer fazer crer a autoridade fiscal; e c)- analisando-se o referido dispositivo, conclui-se que as **pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem animal ou vegetal poderão se apropriar de créditos presumidos do PIS e da COFINS sobre o valor dos bens**, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, ou ainda de cerealistas, e d)- para fins de apropriação do crédito, determina o §3º, art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 que este será de 60% para a produção de produtos de origem animal e de 35% para os demais produtos. No caso em tela, considerando que os produtos adquiridos para Recorrente foram utilizados para a produção de mercadorias de origem animal, classificados nos Capítulos 2 e 16 da NCM, o crédito presumido do PIS e da COFINS a ser calculado é de 60% das alíquotas das contribuições, sobre o valor das aquisições.

Essa matéria, também foi objeto de discussão por este Colegiado, quando da análise do PAF nº 16349.000271/2009-19 (mesmo período de apuração e conexo a este, referente a COFINS), de relatoria deste Conselheiro (Acórdão nº 3402-003.152), que tomo emprestado seus termos e fundamentos como razão de decidir deste voto. Veja-se:

"Alega a Recorrente que diferentemente do que concluiu a decisão recorrida, no tocante às aquisições de animais para abate (boi, vaca, suínos, leitão, peru e frango) classificados no capítulo 01, a alíquota aplicável é 4,56% (60% de 7,6%), isso porque tais insumos foram utilizados pela Impugnante para produção de mercadorias classificadas nos capítulos 02 e 16. "(...) *A Lei nº 10.925/94, no artigo 82, ao definir os percentuais para fins de cálculo do crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal classificadas nos capítulos 2, 3 ... 16, destinadas à alimentação humana, não vincula tais percentuais ao tipo de insumo que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o insumo adquirido*".

Por outro lado, a decisão recorrida consigna que nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, às aquisições de pessoas físicas foram aplicadas da seguinte forma: **a alíquota de 4,56%** (60% de 7,60%) para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; **e a alíquota de 2,66%** (35% de 7,6%) para os demais insumos. Conclui que:

*"Assim, resta claro que, ao contrário do que defende a interessada, sobre as aquisições de produtos para utilização como insumo classificado no **capítulo 01** é aplicável a alíquota de **2,66%**".*

Pois bem. No § 3º, do art. 8º, encontra-se fixada as alíquotas a serem aplicadas no cálculo do crédito presumido, estabelecendo uma distinção em função dos produtos adquiridos para utilização como insumo. Do referido parágrafo restam claras as alíquotas aplicadas, conforme a natureza do insumo adquirido: 4,56% (60% de 7,6%) para produtos de origem animal, classificados nos Capítulos 2 a 4 e 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e nas misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e 2,66% (35% de 7,6%) para os demais produtos.

Para o deslinde da questão, transcreve-se ao artigo 8º e parágrafos da Lei nº 10.925/2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I- cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos

II- pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I- do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013) (grifo nosso).

Verifica-se, portanto, que o valor de crédito presumido é determinado pela aplicação da **alíquota de 60%** (sessenta por cento) para as empresas **que produzam mercadorias de origem animal** nos **Capítulos 2 a 4, 16**, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

A Recorrente, em defesa ao crédito, afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais (60 ou 30% da alíquota da contribuição) para fins de cálculo do crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana e classificadas nos capítulos e códigos que indica, não vincula tais percentuais ao tipo de bem que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o bem adquirido. Assim, defende a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, **descritos nos Capítulos 2 a 4 e 16** da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

De outro modo, sobressai que o legislador elegeu o critério da natureza do "produto" a ser produzido (isto é, do resultado decorrente do processo industrial) como método de discriminação das alíquotas. Assim, se o produto a ser produzido (ao qual os insumos agregados/consumidos) for de origem animal ou vegetal (carne para alimentação humana, p. ex.), deverá ser aplicada a alíquota de 60%, independente da qualificação desses insumos.

Posto isto, verifica-se que com as modificações introduzidas pela Lei nº 12.865, de 2013, o percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, é de 60% das aquisições realizadas.

Ressalte-se que o argumento definitivo em favor do quanto se afirmou, veio recentemente, com a promulgação da Lei nº 12.865/13, cujo artigo 33 acresceu enunciado interpretativo ao § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, com o seguinte teor:

“Para efeito de interpretação do inciso I, do §3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos”.

Parece-me, pois, fundado o argumento de que a IN SRF nº 660/06 modifica, de fato, os critérios com base nos quais o artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004 define o montante do crédito presumido.

Posto isto, reconheça-se à recorrente o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, **no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2002.**

13. DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS - DIREITO À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS

A Recorrente argumenta que no acórdão recorrido manteve o lançamento, por entender que "a toda evidência, tais descontos são concedidos em momento posterior à operação de venda e sua contabilização não passa pelas contas de receitas". Afirma que ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, os descontos incondicionais representaram acréscimos nas contas de receita da empresa, vez que o registro contábil foi realizado nas contas de receitas, em contrapartidas da conta de clientes, no valor líquido a receber (líquido do desconto), e das contas de descontos incondicionais, no valor do desconto concedido.

Finaliza afirmando que "(...) *frise-se que descontos concedidos pela companhia configuram-se **incondicionais**, vez que são definidos no momento da negociação venda e não dependem de evento futuro e incerto, até mesmo quando identificado um percentual no histórico do registro contábil*".

Para solucionar essa matéria, subscrevo as considerações tecidas na decisão recorrida, adotando-as como razão de decidir (forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 1999), passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto.

"Também foram lançados valores da Contribuição para o PIS e da Cofins não declarados em DCTF. A omissão de receitas se deu em razão de a contribuinte ter deduzido, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto. Relata a autoridade fiscal:

*Foi constatado que o contribuinte tem previsto em seu plano de contas **510855 Bonificação Promocional**, inserida nas despesas com vendas no mercado interno e **530579 Bonificação**, quanto ao mercado externo. Tais contas não tiveram movimentação no período em tela.*

*[...]A toda evidência, **todas as bonificações, inclusive as condicionadas**, estavam escrituradas na contabilidade como **descontos incondicionais**. As respostas da contribuinte restaram por confirmar as suspeitas.*

[...]

A autoridade fiscal defende que "A bonificação é uma **modalidade de desconto** que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda" e diz que a RFB admite como descontos incondicionais as bonificações que constem da nota fiscal como redução do preço médio e nesse sentido e cita a Instrução Normativa SRF nº 51/1978, que define o que são descontos incondicionais:

4.2 - 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.

Conclui:

Bastante claro fica que basta que a redução de preço não dependa de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda ou da fatura de serviços para ser considerada desconto incondicional. Assim, as bonificações que se constituírem de entrega de produtos em quantidade maior do que a adquirida com redução do

preço unitário, constante da nota fiscal e independente de condição também são considerados descontos incondicionais.

Verificouse que, nas citadas contas contábeis relativas a descontos incondicionais muitas tinham, de fato, o número da nota fiscal a que se referia o desconto. Porém, muitos lançamentos traziam no histórico claros indícios de que tratavam-se de descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade, como por exemplo "APROP. ANGELONI E CIA LTDA 05/2006 PROPAGANDA", "REFERENTE 5% SOBRE O TOTAL DE VENDAS (R\$ 780.000,0" e "REFERENTE INAUGURACAO DE LOJA EM CAJAZEIRAS FILI".

Ficou claro que estes casos que não apresentavam o número da nota fiscal correspondente referiam-se a descontos ou bonificações condicionadas, inclusive o montante de vendas ou inauguração de lojas. A toda evidência, tais "descontos" são concedidos em momento posterior à operação de venda e sua contabilização não passa pelas contas de receita.

Também não se pode esquecer que, se o valor das mercadorias dadas em bonificações não tiverem representado um acréscimo no valor total da nota fiscal e, conforme informado pela contribuinte não é este o caso, não há razão para que fossem subtraídas da base de cálculo da Cofins, vez que não alteraram o valor contabilizado na receita de vendas. Assim, não haveria necessidade de excluir a bonificação sequer incondicionada, vez que não foi incluído na receita o valor das mercadorias dadas em bonificação. Apenas o estoque é alterado.

[...]

Para tentar obter as informações relativas aos citados lançamentos e tendo em vista o não atendimento do item 08 da citada Intimação nº 002/00242 foi a contribuinte reintimada, através do Termo de Constatação e de Intimação nº 003/00242 (fls. 1861/1866 deste processo), conforme abaixo:

[...]

A contribuinte respondeu, em 28/06/2011 (fl. 1867 deste processo), que "não foram encontrados os documentos necessários que dão suporte aos lançamentos mencionados".

Assim, o valor informado na linha 01 da Ficha 7A e 17A, base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, deixou de tributar os valores tidos por descontos incondicionais.

E, dos valores presentes nas contas relativas a descontos incondicionais, a quantidade de lançamentos que não se enquadram nas condições de descontos incondicionais é de 3.289 entre janeiro e março. Não há como analisar individualmente cada caso. As intimações não atendidas solicitavam documentos que foram selecionados a fim de representarem o conjunto investigado. A contribuinte foi intimada e reintimada, não fornecendo os documentos solicitados. Sendo assim, todos os lançamentos contábeis do grupo em questão foram totalizados por mês, gerando base de cálculo de PIS/Pasep e COFINS a tributar. Tais lançamentos estão listados a fls. 613/689 deste processo, assim como o Razão das contas contábeis de interesse, a folhas 1032/1831 deste processo.

A contribuinte contesta os valores lançados alegando que a autoridade fiscal errou quando, “em vez de proceder à glosa destes supostos descontos condicionados, a r. autoridade fiscal

glosou todos os descontos do período”. Com base neste argumento defende que devem ser abatidos da base de cálculo da contribuição os seguintes descontos incondicionais, “definidos no momento da negociação da venda e não dependem de evento futuro e incerto”:

Exemplificativamente, citamos os descontos concedidos visando a fidelização dos clientes, os quais referem-se a acordos comerciais estabelecidos entre a companhia e seus clientes e são concedidos pelos simples fato de fornecer mercadorias para as grandes redes de supermercados e hipermercados no país.

Outro tipo de desconto incondicional concedido pela companhia são os descontos de inauguração e aniversário de clientes. Semelhante aos descontos de fidelização, estes descontos referem-se um percentual sobre o valor das vendas num determinado período (inauguração ou aniversário). Este desconto é uma imposição por parte das grandes redes para se manter como cliente e não apresenta qualquer condição para a aplicação do desconto. Assim, configura-se a sua incondicionalidade.

O desconto concedido para o fechamento de volume/lotos também é um exemplo de desconto incondicional aplicado pela companhia. Nestes casos, no momento da negociação da venda, ou seja, não depende de evento futuro e muito menos incerto, a sociedade concede um desconto para que o cliente adquira uma quantidade maior de produtos, de modo a conseguir fechar um determinado volume. Destaque-se que, em algumas vezes, esta prática resulta também na otimização dos gastos com frete para a entrega da mercadoria.

O quadro a seguir demonstra os valores relativos aos principais descontos incondicionais concedidos pela companhia no período objeto do procedimento fiscal:

[...]Deve, portanto, ser reconhecida a improcedência das glosas relativas aos descontos incondicionais, haja vista que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. (grifo nosso)

Compulsados os autos verifica-se que a autoridade fiscal, na verificação da regularidade da apuração dos créditos e dos débitos das contribuições demonstrados em Dacon, laborou a partir dos demonstrativos contábeis apresentados pela contribuinte. Identificou no plano de contas apresentado a conta “510855 Bonificação Promocional”, inserida nas despesas com vendas no mercado interno, e a “530579 – Bonificação”, em relação ao mercado externo, sem qualquer lançamento em 2006. Intimou, então, a contribuinte: a prestar esclarecimento sobre a natureza, operacionalização e contabilização das tais bonificações; prestar esclarecimentos sobre as contas contábeis “330040 Desconto Incondicional –Frigorificados”, “330042 Desconto Incondicional c.c.”, “330044 Desconto Incondicional –Ração” e “330047 Desconto Incondicional Frigorificados CD”; a apresentar os documentos representativos de uma determinada amostra de lançamentos a débito presentes na conta contábil “330040 Desconto Incondicional — Frigorificados”, inclusive, se fosse o caso, “os contratos com os clientes que estabeleçam os descontos lançados”.

Em análise às respostas apresentadas pela contribuinte, verificase que correta é a conclusão da autoridade fiscal de que todas as bonificações estavam escrituradas na contabilidade como descontos incondicionais; fato, observe-se, não contestado pela impugnante. Salientese que a contribuinte, naquela ocasião, não se manifestou em relação aos lançamentos a débito presentes na conta contábil “330040 Desconto Incondicional —Frigorificados”.

Analisando o que relata a autoridade fiscal, verifica-se que este, ao contrário do que alega a impugnante, não “glosou todos os descontos do período”, mas somente aqueles cujos “lançamentos traziam no histórico claros indícios de que se tratavam de descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade”. Note-se que para esses lançamentos não há a indicação da nota fiscal correspondente e que a contribuinte, intimada e reintimada, não forneceu os documentos solicitados que foram selecionados a fim de representarem o

conjunto investigado (dos lançamentos a débito presentes na conta contábil 330040 Desconto Incondicional —Frigorificados); em resposta à segunda intimação, a contribuinte disse apenas que “não foram encontrados os documentos necessários que dão suporte aos lançamentos mencionados”.

A autoridade fiscal, portanto, glosou somente os valores presentes nas contas relativas a descontos incondicionais, desacompanhados das respectivas notas fiscais, cujos lançamentos (3.289 entre janeiro e março) não se enquadram nas condições de descontos incondicionais – como disse a autoridade fiscal tais valores “referiam-se a descontos ou bonificações condicionadas, inclusive o montante de vendas ou inauguração de lojas. A toda evidência, tais ‘descontos’ são concedidos em momento posterior à operação de venda e sua contabilização não passa pelas contas de receita”.

Como se vê, a partir da escrituração contábil e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte, verificou-se que dentre os valores lançados a título de descontos incondicionais há valores que não correspondem a descontos desta natureza e que, portanto não poderiam ser utilizados para reduzir a base de cálculo da contribuição devida. A contribuinte, instada mais de uma vez para tanto, não foi capaz de comprovar que tais descontos de fato consistiam de descontos incondicionais, razão pela qual a autoridade fiscal lançou a contribuição devida sobre os valores indevidamente deduzidos da base de cálculo da contribuição. Observe-se que, em se tratando de valores redutores da contribuição devida (descontados da base de cálculo da contribuição, no caso, das receitas de venda), é do contribuinte o ônus de comprovar a natureza e efetiva ocorrência das operações dos quais estes decorrem, nos termos e valores por ele escriturados.

Em sede de impugnação, a contribuinte igualmente nada trouxe no sentido de comprovar o direito de descontar da base de cálculo das contribuições os valores ora em análise.

Em verdade, como visto, em sua impugnação a contribuinte limitou-se a defender o direito de deduzir os valores ditos como “descontos concedidos visando a fidelização”, “descontos de inauguração e aniversário de clientes” e “desconto concedido para o fechamento de volume/lotos”. Alega que tais descontos são “concedidos pela companhia configuram-se incondicionais, vez que são definidos no momento da negociação da venda e não dependem de evento futuro e incerto, até mesmo quando identificado um percentual no histórico do registro contábil”. Trouxe uma consolidação de valores referente a tais descontos, mas não juntou nada no sentido de comprovar a natureza que alega de tais descontos; não juntou qualquer documento nota fiscal ou contratos com os clientes que estabeleçam os descontos lançados capaz de comprovar que tais descontos são concedidos no momento da operação de venda, e não em momento posterior, e que tenham transitado por contas de receita (alterando o valor contabilizado na receita de vendas)".

Assim, é procedente o lançamento da contribuição sobre os valores indevidamente deduzidos das receitas de venda.

14. DA RESPONSABILIDADE PELA MULTA APLICADA

Em sua Impugnação, a Recorrente requereu que, "caso fosse reconhecida a total ou parcial procedência do Auto de Infração impugnado, deveria ser cancelada a multa imposta à Recorrente sobre os débitos que pretendeu compensar, tendo em vista a ilegalidade da sua exigência, diante da interpretação adequada dos artigos 132 e 133 do CTN; constata-se, portanto, que: (i) a multa fiscal, imposta à empresa sucedida, já constituída ou em discussão no momento da incorporação é absorvida pela empresa sucessora; ao passo que (ii) a multa fiscal, imposta à empresa sucedida, constituída após a incorporação e referente à fatos geradores anteriores à incorporação não é exigível da empresa sucessora".

Como se vê, entende a Recorrente que deve ser cancelada a multa imposta no presente feito, tendo em vista a ilegalidade da sua exigência, diante da interpretação adequada dos artigos 132 e 133 do CTN.

Pois bem. A ciência do Auto de Infração se deu em **29/07/2011** (fl. 2.020), portanto, em data posterior à incorporação da Perdigão Agroindustrial S.A. pela Perdigão S.A. (atual BRF Brasil Foods S.A.), que ocorreu em 2009, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Perdigão Agroindustrial S.A.

Alega a Recorrente não ser a responsável pela multa aplicada, a teor dos artigos 132 e 133 do CTN. A multa, imposta à empresa sucedida, já constituída ou em discussão no momento da incorporação é absorvida pela empresa sucessora e que a multa imposta à empresa sucedida, constituída após a incorporação e referente à fatos geradores anteriores à incorporação não pode ser exigível da empresa sucessora.

Note-se, primeiramente, **que trata-se de auto de infração e de multa de ofício decorrente pelo não pagamento de tributos devidos pela sucedida**, decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do ato de sucessão. Registre-se, que trata-se de créditos declarados em DComp, aspecto incontroverso quanto à responsabilidade da incorporadora pelos tributos devidos pela incorporada.

Pretende a Recorrente dar interpretação literal ao artigo 132 do CTN, todavia, esta não é a melhor exegese sobre a responsabilidade pelo crédito tributário na sucessão. Na interpretação legislativa, não há como de ater somente a literalidade da lei; há que se buscar a exegese de forma completa, estudando o preceito em relação ao sistema em que se insere – considerando a própria lei e o sistema em vigor - alcançando o seu sentido e a finalidade para a qual foi editada.

Ressalte-se que o artigo 132 está inserido, no referido diploma legal, no Livro Segundo, Título II, Capítulo V, Seção II, seção que trata da “Responsabilidade dos Sucessores”, inaugurada pelo art. 129, *in verbis*:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Tal artigo enuncia a regra geral aplicável a todas as disposições sobre a responsabilidade dos sucessores, portanto, incabível interpretar o referido artigo 132 de forma literal e isoladamente, de modo a exonerar o sucessor da responsabilidade pelas multas, tendo em conta que a regra geral trata expressamente de “crédito tributário”, que engloba não apenas o valor atualizado dos tributos até então devidos pela sucedida, como também as multas (moratórias ou de ofício), posto que ambos integram o passivo fiscal da incorporada. Na redação dos artigos acima referidos (129 e 132), “tributo” equivale a “crédito tributário”, abrangendo o principal e as cominações legais. Nesse sentido, importa mencionar outros artigos do CTN: o art. 113 que determina que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; o art. 114 que define o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; e o art. 139 do CTN que define que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Destarte, se a lei excluísse as multas da responsabilidade dos sucessores, estaria criada uma permissão legal para que as empresas, por meio de sucessivas

transformações societárias, ficassem sempre a salvo de imposições de multas por infrações à legislação tributária. Certamente, não foi essa a intenção do legislador.

Portanto, o artigo expressamente declara que os sucessores respondem não somente pelos créditos tributários definitivamente constituídos na data da sucessão e pelos créditos tributários em curso de constituição na mesma data, mas também pelos créditos tributários cuja constituição se iniciou posteriormente à data da sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data.

Desta forma correto o lançamento. Sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários constituídos posteriormente ao ato de sucessão, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até data do referido ato, cabível é a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida.

15. Inconstitucionalidade das leis, ilegalidade das IN, conceito de insumo.

Em síntese, a Recorrente argumenta que as instruções normativas citadas e a própria fiscalização nos presentes autos, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocado de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da legislação constitucional.

Trata-se de matéria que, como se sabe, não pode ser apreciada no âmbito administrativo, consoante entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses do art. 62 do Regimento Interno:

Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

16. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA (SELIC) SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Aduz em seu recurso que, "(...) conforme se infere da análise do art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, o legislador estabeleceu a aplicação de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições (que é uma espécie do gênero tributo), não pagos em seu vencimento. Contudo, o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não autorizou a aplicação de juros de mora (SELIC) sobre multas de ofício, tal como se está exigindo no processo em tela".

Essa matéria é recorrente neste Colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Em seu recurso, defende a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal. Contudo, parece-me indubitado que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

O artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96:

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.(grifei)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRgnoREsp1335.688/PR - DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1.Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.Min.Teori Albino Zavascki, DJde2/6/2010. (grifei).

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional.Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente

do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão nº 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão nº 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

17. Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar PARCIAL provimento ao recurso voluntário apresentado, para que reconheça-se à Recorrente, o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a **60%** do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2002, nos termos do **"item 12"** deste voto e deve ser revertido a glosa dos valores da aquisição dos **materiais de embalagem para transporte**, mantendo-se a glosa referente aos **"pallets"**.

Mantenha-se a decisão recorrida em TODOS os demais termos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Fui designado pela Presidência desta turma para a redação do voto vencedor nos seguintes pontos: i) reconhecimento da validade dos créditos de faturamento de compras para entrega futura; ii) do direito ao crédito das despesas com fretes especializados dos produtos acabados entre estabelecimentos para atender as exigências sanitárias; e iii) do direito ao crédito das aquisições de *pallets* para transporte.

i) Validade dos créditos de faturamento de compras para entrega futura

Neste caso, foi rejeitado pela fiscalização o crédito relativamente a notas fiscais com o código 1922, que representa o faturamento decorrente de compra para futuro recebimento, ou seja, essas notas fiscais não representam a entrada do insumo adquirido no estabelecimento produtor, entrada esta que ocorrerá posteriormente, amparada por notas fiscais de remessa das mercadorias com o código CFOP 1116, que tenham relação com as notas anteriores. Entendeu a fiscalização, pois que apenas no momento efetivo da entrada é que se dá o direito ao crédito da contribuição que incidiu na aquisição de insumos.

Tal posição, todavia, restou afastada recentemente na Solução de Consulta COSIT nº 507/2017, assim emendada:

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA.

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior. Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, as agroindústrias que vendem para entrega futura mercadorias resultantes da industrialização de sua própria produção devem reconhecer as receitas decorrentes dessas vendas no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; MP nº 2.15835, de 2001, art. 20; Decreto lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, caput, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convenio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

Tal solução de consulta reconhece expressamente a distinção entre o chamado "faturamento antecipado" (no qual a mercadoria ainda será produzida) e a "venda para entrega futura" (na qual a mercadoria já existe, mas tem sua entrega postergada por liberalidade do comprador), para aduzir que no segundo caso o negócio se aperfeiçoa com a

respectiva **aquisição dos bens** no momento da celebração do contrato, e não no momento da transmissão da posse.

Portanto, a interpretação vigente e vinculante para os auditores da RFB para o art. 3º, §3º, I da Lei 10.833/03 e 10.637/02, em relação à venda para entrega futura, é que o fato gerador do direito ao crédito é a celebração do contrato, que marca a aquisição do bem, a despeito da transmissão se operar posteriormente.

Desse modo, há que se reconhecer créditos do faturamento de compras para entrega futura, com fundamento expresse na Solução COSIT nº 507/2017.

ii) Créditos de frete especializado

Foram glosados pela fiscalização os CFOPs 1931 e 2931, referentes a pagamento de fretes de transferência. Conforme consta do processo tais despesas correspondem ao **pagamento de fretes sobre o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.**

No que concerne aos fretes de transferências de produtos acabados entre filiais, a recorrente afirma que seu processo produtivo não se esgota no estabelecimento industrial, pois quando o produto industrializado é finalizado ele deve ser entregue o destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes, razão pela qual participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita (Portaria da ANVISA SVS/MS nº326/2007 e Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984).

Adiro ao entendimento majoritário desse colegiado, versado no Acórdão CARF nº 3402003.148, redigido pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que reconhece o direito a este creditamento por se tratar de um frete especializado para atender a exigências sanitárias, essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, sendo despesas operacionais da Recorrente.

Desse modo, devem ser revertidas as glosas dos créditos de fretes especializados para transporte dos produtos acabados, em conformidade com as regras sanitárias pertinentes.

iii) Créditos de *pallets* para transporte

Foram glosados também os valores relativos à **aquisição de *pallets*** por não se enquadrarem no conceito de insumo e sim tratarem-se de aquisições e serviços sobre materiais destinados ao transporte da produção da empresa, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (IN SRF 247/2002, art. 66 para o PIS).

Em relação aos custos de **aquisição de *pallets* de transporte** este Colegiado também já se manifestou, majoritariamente, sobre estes insumos, no Acórdão nº 3402004.343, no qual fui designado para a redação do voto vencedor, com os fundamentos abaixo transcritos:

Apesar de não se incorporarem ao produto final, entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou transporte, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo

produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nesse sentido é a jurisprudência desta 3ª Seção, conforme trecho do Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

Processo nº 12571.000126/201079 Acórdão nº 3302-001.858 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (...)

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo trata-se da embalagem para transporte.

Em relação a este item, ousou divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

(...)

Além dos materiais de embalagem e transporte, os itens relativos à movimentação e à armazenagem dos produtos em elaboração também podem ensejar o creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não se tratem de bens ativáveis.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403002.648, de 27/11/2013, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Verifica-se no caso concreto que os pallets são da modalidade one way, isto é, são utilizados e não retornam ao estabelecimento industrial do Recorrente, de modo que não estão sujeitos à ativação.

Além disso, eventual serviço de reparo pode ser necessário durante a manutenção de um estoque de *pallets* e para fins de garantir que esse material de embalagem para transporte esteja em condições adequadas para garantir a higidez sanitária essencial do produto a ser transportado.

Nesse sentido, inclusive, é o AgRg no REsp nº 1.125.253/SC, cuja ementa é literal a respeito:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO PIS/ COFINS NÃO CUMULATIVIDADE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA POSSIBILIDADE EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1125253/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 27/04/2010)

Assim, voto por reverter as glosas de créditos de aquisição dos pallets para transporte e demais materiais de embalagem para transporte.

É como voto.