



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

Processo nº	11516.722107/2011-80
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-003.148 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	20 de julho de 2016
Matéria	PIS/COFINS - Auto de Infração
Recorrente	BRF BRASIL FOODS S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Não há que se falar em nulidade uma vez que o procedimento foi efetuado com observância do princípio do devido processo legal, assegurando-se ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa. Não caracteriza cerceamento de defesa, uma vez que o Recorrente demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados pela fiscalização e apresenta defesa robusta.

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.

EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. LIMINAR EM MANDADO DE
SEGURANÇA. LANÇAMENTO SEM MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício deve ser feito sem a multa correspondente quando a exigibilidade do tributo apurado houver sido suspensa por meio de liminar em mandado de segurança, antes do início de qualquer procedimento fiscal relativo ao tributo lançado.

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. COINCIDÊNCIA
 DE MATÉRIAS. RENÚNCIA AO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.
 EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, antes ou posteriormente a lançamento fiscal, com o mesmo objeto deste, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, pelo que se reputa definitiva a exigência no âmbito administrativo.

INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE, AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

PIS 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/fabril (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.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. *BIG BAGS*. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", 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.

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.

ALUGUEIS PAGOS A PESSOA JURÍDICA. IMÓVEIS RURAIS

Se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

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.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

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/fabril (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.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL.

SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de

produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. *BIG BAGS*. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", 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.

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.

ALUGUEIS PAGOS A PESSOA JURÍDICA. IMÓVEIS RURAIS

Se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

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.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em DAR PARCIAL PROVIMENTO, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, deu-se provimento para reverter as glosas quantos aos itens "saco plástico, bolsa térmica cong. PVC perdigão, fio de algodão, de

Documento assinado digitalmente por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, em 01/08/2016, às 14:05:16.
Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATTILIO, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO SANIUS NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE ZERRA

poliéster, nylon, caixa de proteção, e fita sanitária"; peças de reposição de máquinas e equipamentos, constantes na Planilha de fls. 1.199/1.215; limpeza das instalações, inspeção sanitária e análise de água; crédito presumido das atividades agroindustriais; (b) por maioria de votos, deu-se provimento para reverter as glosas quanto aos itens: (i) Big Bags, pagamento de fretes, vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; (ii) Peças de reposição de máquinas, equipamentos e ferramentas discriminados na planilha de fls. 1216/1219, exceto: clichê impressão de embalagens, óleo Verkol, Copolímero (Polietileno), adoçante zero cal, lenha nativa seca, botijão de gás, Granpean Bread Crumb, Crumb Bland Karitto, Resíduo madeira pó de serra, soro de leite permeato, os bens da NF nº 91607 (placa eletrônica CPU - Formax, bucha e porca), malha algodão e camisa Vemag; limpeza das instalações, inspeção sanitária e análise de água. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (iii) Despesas com aluguéis de prédios rústicos (imóveis rurais) pagos a pessoas jurídicas. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. (iv) Excluiu-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowics. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de participar do julgamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowics - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Maysa de Sá Pitondo Deligne, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral no julgamento pela Recorrente, o Dr. Fábio Calcini, OAB/SP nº 197.072.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O presente processo trata de **Autos de Infração** por meio dos quais estão sendo exigidas da Recorrente as quantias de R\$ 22.243.968,00 e R\$ 4.826.551,73, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **Cofins** e de Contribuição para o Programa de Integração Social – **PIS**, não cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos em **31/10/2006, 31/11/2006, 31/12/2006** (4º TRI/2006). A essas importâncias foram acrescidos multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora.

Nos referidos Autos de Infração foram lançadas as Contribuições declaradas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – **DACON**, que restaram inadimplidas em razão de glosas de créditos utilizados tratadas nos PAF nºs 16349.000273/2009-08 e 16349.000281/2009-46.

Nos dois processos acima (análise e glosa dos créditos declarados em DComp), o Fisco reconheceu apenas parte do direito de crédito pleiteado, realizando as glosas descritas na Informação Fiscal do Despacho Decisório às fls. 4.056/4.103, referente ao processo de PIS e às fls. 4.104/4.152, da Cofins.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida (nº 07-31.325 - 4ª Turma da DRJ/FNS - que Revisa o Acórdão nº 07-30.436 de 31 de janeiro de 2013), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 4.863/4.934):

O processo trata de Autos de Infração por meio dos quais estão sendo exigidas da impugnante, acima qualificada, as quantias de R\$ 22.243.968,00 e R\$ 4.826.551,73 a título de, respectivamente, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, não cumulativas, correspondentes a fatos geradores ocorridos em 31/10/2006, 31/11/2006, 31/12/2006. 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.

Do Relatório Fiscal

Relata, a autoridade fiscal, 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 Cofins. Explica que cada trimestre do ano de 2006 foi tratado separadamente e que o presente processo está vinculado ao processo 16349.000273/2009-08 (Cofins), e ao processo 16349.000281/2009-46 (PIS), que devem tramitar em conjunto, dada a coincidência de matéria fática.

Glosas de créditos utilizados por meio de desconto no Dacon
Nos autos de infração de que aqui se trata foram lançadas as contribuições declaradas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, que restaram inadimplidas em

razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto, glosas tratadas nos processos 16349.000273/200908, 16349.000281/200946.

A autoridade fiscal informa que foram integralmente copiados neste processo todos os documentos de interesse dos referidos processos, até os respectivos Despachos Decisórios, e assim relata:

4.1. Do PIS/Pasep a pagar - 4º trimestre de 2006 Com base no Despacho Decisório do processo 16349.000281/200946, cópia integral a fls. 4056/4103, com as glosas efetuadas houve diminuição dos créditos a descontar informados em Dacon. Assim, a diferença entre as contribuições calculadas e os créditos a descontar, no recálculo das fichas 15B (fls.4098/4099), resulta saldo a pagar a ser lançado neste processo.

[...]Resta evidenciada a existência de PIS/Pasep A PAGAR, decorrente da glosa de créditos, a ser lançada neste processo, no valor de R\$ 796.440,30 em outubro, R\$ 1.233.079,91 em novembro e de R\$ 2.182.099,30 em dezembro. É de se destacar que a análise das receitas que integraram as bases de cálculo das contribuições não está incluída no Despacho Decisório mencionado. Tais procedimentos integram o presente termo de verificação, conforme exposto ulteriormente.

4.2. Da Cofins a pagar – 4º trimestre de 2006 Com base no Despacho Decisório do processo 16349.000273/200908, cópia integral a fls. 4104/4152, com as glosas efetuadas houve diminuição dos créditos a descontar informados em Dacon. Assim, a diferença entre as contribuições calculadas e os créditos a descontar, no recálculo das fichas 25B (fls.4147/4148), resulta saldo a pagar a ser lançado neste processo

[...] Resta evidenciada a existência de COFINS A PAGAR, decorrente da glosa de créditos, a ser lançada neste processo, no valor de R\$ 3.586.324,00 em outubro, R\$ 5.765.505,02 em novembro e de R\$ 10.059.723,94 em dezembro. É de se destacar que a análise das receitas que integraram as bases de cálculo das contribuições não está incluída no Despacho Decisório mencionado. Tais procedimentos integram o presente termo de verificação, conforme exposto ulteriormente.

Conforme relatado nos mencionados despachos decisórios, juntados aos autos pela autoridade fiscal, a redução dos créditos a descontar se deu em razão da exclusão, da base de cálculo dos créditos, dos seguintes valores:

Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 da fichas 06A e 16A – diferença entre a soma das notas fiscais identificadas como desta linha na Memória de cálculo e o valor informado no Dacon;

Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da fichas 06A e 16A

1.1. aquisições de pessoas físicas, que não geram créditos de acordo com art. 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

1.2. aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.3. despesas com os serviços de fretes contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, que não geram créditos a teor art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

1.5. notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito;

1.6. IPI recuperável constante das notas fiscais de aquisição;

1.7. notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins, no caso, milho (NCM 1005.90.10) e soja a granel (NCM 1201.00.90), a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004;

Serviços Utilizados como Insumos Fichas 06A e 16A Linha 03

1.8. aquisições de pessoas físicas, que não geram créditos de acordo com art. 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

1.9. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, tais como: serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro e fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa, o que não se enquadra como bem utilizado como insumo e nem como serviço utilizado como insumo, uma vez que o produto já está pronto;

1.10. os valores das notas fiscais Notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de serviços e nem outra operação com direito a crédito.

Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica Fichas 06A e 16A Linha 05 aluguéis pagos a pessoas físicas, alguns referentes a imóveis rurais, que não se enquadram no conceito de prédios, em descompasso com o prescrito no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica Fichas 06A e 16A Linha 06 notas fiscais que não representam aluguel de máquinas e equipamentos e nem outra operação com direito a crédito, como por exemplo, serviço de copiadora (xerox).

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Fichas 06A e 16A Linha 07

1.11. pagamentos a pessoas físicas, que não podem gerar créditos a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º, inciso I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

1.12. pagamentos relativos a SERVIÇO PORTUÁRIO e outros cujo CFOP não se referem a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, como prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Também foram glosados os valores informados a título de:

Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais linha 25 No tópico em que trata do crédito presumido decorrente das atividades agroindustriais, a autoridade fiscal trouxe uma listagem dos produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa (notas cujos CFOP não representam aquisições, perfeitamente identificados na listagem individualizada, identificadas na listagem pela informação “Não se aplica” ou “0” na coluna alíquota) ou redução de alíquota. Nessa listagem, a autoridade fiscal, nos termos do caput do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, aplicou o percentual de 35% da alíquota das contribuições às aquisições de: animais vivos classificados no capítulo 01 da NCM; trigo, milho e sorgo classificados no capítulo 10; soja no capítulo 12; lenha, maravalha e resíduos de madeira no capítulo 44; sêmen no capítulo 05; itens que também não atendem às condições para creditamento pelo percentual de 60% da alíquota das contribuições.

Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da fichas 06B e 16B foram glosados os valores:

1.13. das aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em especial, as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona;

1.14. os valores das importações cujos CFOP denotam operações sem direito de gerar créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins nesta linha, como por exemplo 3551-Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 Compra de material para uso ou consumo e 3949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada;

1.15. os valores do IPI recuperável constante das notas fiscais de aquisição;

Créditos Extemporâneos Foram glosados da base de cálculo do crédito do período em questão os valores que se referem à base de cálculo de créditos de outros períodos de apuração – valores constantes das planilhas de ajustes contábeis, apresentadas pela impugnante.

Indevida utilização de créditos de períodos anteriores Ficha 23 Não foram aceitos os créditos de dezembro de 2002 e de fevereiro de 2003, relativos ao PIS/Pasep não cumulativo, que a impugnante pretendeu descontar do PIS/Pasep devido em novembro e dezembro de 2006.

Do Recálculo dos Saldos das Ficha 25B A autoridade fiscal informa que em razão das correções realizadas nas fichas 06A e

06B da Dacon, restou saldo a pagar da Contribuição para o PIS. Tendo em vista que tal saldo devedor, decorrente de glosa de créditos, não foi declarado em DCTF, necessário o lançamento através de auto de infração. Acrescenta que o auto de infração poderá incluir, ainda, a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção, não analisadas neste processo, e pode resultar alteração dos valores das linhas 1 a 5 da ficha 15, o que será tratado no processo digital nº 11516.722107/201180, que deve ser movimentado e julgado em conjunto com este, por tratar dos mesmos fatos.

Do controle dos Saldos da Ficha 14 Tendo em vista os autos de infração relativos ao 1º trimestre de 2006, tratados no processo 11516.721278/201191 e relativos ao 2º e 3º trimestres de 2006, tratados no processo 11516.721279/201136, o saldo inicial da linha “01.Saldo de Crédito de Meses Anteriores é nulo em todos os tipos de crédito”. Por conta das glosas realizadas, resultou nulo o saldo final da linha “11.CRÉDITO REMANESCENTE”, da ficha 14, em todos os tipos de crédito.

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 impugnante 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, mas se referem a “descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade”;

de a impugnante ter inserido, indevidamente (a teor do art 1º, p.u., I, do Decreto 5.442/2005), na linha “04.Receita Tributada à Alíquota Zero” das fichas as fichas 7A e 17A valores referentes a juros sobre capital próprio recebido da investida Batávia.

Da Impugnação - Glosas de créditos a descontar

Nulidade – violação ao princípio da motivação, da ampla defesa e devido processo legal administrativo

Preliminarmente, a impugnante alega que ao se deparar com o lançamento, que remete ao despacho que indeferiu o pedido de ressarcimento, percebe-se a nulidade do ato em decorrência da violação ao princípio da motivação. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da impugnante.

Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que “analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente”. Segue alegando que “cabia ao Fisco em seu despacho decisório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante”, e que o fato de “elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade

do ato administrativo, eis que lá não consta expressamente a motivação (fática e jurídica) explícita, clara e congruente”.

Em decorrência da aludida violação ao princípio da motivação, alega também o cerceamento de defesa, e, com conseqüente, a violação ao devido processo legal administrativo.

Inconstitucionalidade das leis e ilegalidade das IN Segue apontando a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a contribuição para o PIS e da Cofins. Nesse sentido: ressalta “ser impossível, a partir da constitucionalização da não cumulatividade para o PIS e COFINS, pela Emenda Constitucional n. 42/2003, a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional... já que o papel do legislador perante a Constituição é de aplicador”; aduz que em “sendo a matriz constitucional de tais contribuições a receita, a não cumulatividade e o sistema de abatimento de créditos necessariamente deve restar atrelado também a esta” e “como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, ... amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para o PIS e COFINS para o reconhecimento de créditos”; e conclui que “O postulado adotado diz respeito à supremacia da Constituição. Em razão disso, há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e Cofins”.

Passa, então, a alegação de ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 nº 404/2004 ao restringir, tendo como fundamento a legislação de IPI, o conceito de insumo estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Em síntese, discorre sobre a não cumulatividade no âmbito da tributação das contribuições para demonstrar que, nos termos das leis, o crédito deve ser considerado sobre os insumos em geral, sem as restrições postas pelas mencionadas IN, considerando como tal todos os “dispêndios realizados pelo impugnante que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita”.

Glosas de valores da base de cálculo do crédito Como razão de contestação comum às glosas procedidas pela autoridade fiscal, a impugnante coloca que todas seriam improcedente por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos “legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade”.

Menciona que exerce atividade econômica submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, o que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo e que não pode a Receita Federal desconsiderar um custo ou

despesa vinculada à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. Acrescenta que a noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Fichas 06A e 16A Linha 02 bens utilizados como insumos – item 4.3.2 do relatório fiscal

Aquisições de pessoas físicas *Defende serem legítimos os créditos decorrentes de aquisições de bens pessoas físicas, pois, embora o art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 impeçam a manutenção do crédito, o fato é que o art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 expressamente reconhecem o direito ao crédito presumido, no caso, de 60% sobre o valor das aquisições.*

Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo
Contesta a glosa das aquisições de equipamentos, pallets, bolsa térmica cong. PVC perdigão, gasolina comum, solvente, malha algodão, fio de algodão e de poliéster, caixa de proteção, luvas, proteção chaira, fita sanitária com base no argumento de tais bens “se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela interessada em sua atividade produtiva”. Nesse sentido diz:

Vejam, por exemplo, os fios de poliéster, utilizamos dentro do processo produtivo industrial para costura e também embalagem dos bens produzidos e destinados ao comércio.

[...]Todos estes materiais (ex. fita sanitária, luvas, etc) são peculiares da atividade desempenhada.

Isto porque, são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (v. Portaria SVS/MS n. 326/1997.

Por conseguinte, tais equipamentos têm por finalidade, além de proteger os empregados por determinação legal, permitir a fabricação adequada de alimentos ao consumo humano segundo determinação do Ministério da Saúde e, assim, devem ser qualificados como essenciais e necessários à atividade peculiar da impugnante, permitindo caracterizá-lo como insumo, até mesmo pelo fato de que são utilizados no parque industrial.

Em complemento, ainda, a impugnação do item 4.3.2 quantos bens e a noção de insumo, são totalmente legítimos os créditos dos pallets, bolsa térmica, caixa de proteção e afins.

Tais produtos (em especial, o pallet) são 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

Ora, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.

Acrescenta que mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que, expressamente permitem na hipótese de armazenagem de mercadoria.

Em relação à gasolina, alega que o combustível é empregado no processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva.

Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa *Em relação aos serviços de frete, inicialmente, alega ser improcedente a glosa, pois o fiscal teria se “utilizado de presunção sem previsão em lei de que se tratava de produto ‘acabado’, sem realizar qualquer prova sobre o fato”.*

Descreve os fretes praticados durante o processo produtivo de alude terem sido ignorados pelo fisco, como segue:

1. frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos); 2. A impugnante remete para industrializar a ração; 3. Após, encaminha por frete até seus integrados, os quais criam animais (frangos, entre outros) e remetem novamente à impugnante; 4. há industrialização com emprego de tais matérias-primas; 5. a. Frete do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado; 5.b. Frete até outro estabelecimento da impugnante para armazenagem e venda final.

[...]Mesmo o frete entre o frigorífico e os estabelecimentos de distribuição (câmaras frigoríficas) e, posteriormente, o envio ao destinatário final, há participação no ciclo de produção.

Conclui que “o processo produtivo da impugnante não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes”, razão pela qual “tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita”.

Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero *A impugnante, primeiro, alega que os diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas; cita: alho em pasta, caldo de galinha, tempero para carne, entre outros.*

Segundo, que, em se tratando de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, entre outros) que enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei n. 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se

sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925.

Terceiro, que diversos produtos estão vinculados à noção de insumos (vacinas, antibióticos, amoxilina, ivermectina, entre outros) de sorte que resta totalmente viável a manutenção do crédito.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito A recorrente reclama que a fiscalização englobou, de forma genérica e sem critério, diversos bens que não dariam direito ao crédito tendo em conta o CFOP da nota fiscal, em especial, etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, embreagem, lamina, alfinete, termostato, mola, bolsa térmica, mola, pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, entre outros.

Alega que a descrição dos produtos e materiais glosados permite reconhecer a utilidade, inerência e relevância no processo produtivo da interessada. Assim explica a utilidade de alguns dos bens glosados: faca trata-se de equipamento que é manuseado por seus empregados no processo fabril de um frigorífico a fim de elaborar cortes; faca, lâmina, mola, sensor de temperatura, martelo, rolamento, alfinete, termostato e pino são equipamentos, peças e materiais destinados à manutenção de máquinas e equipamentos ou empregados em sua atividade econômica, em especial, do processo de industrialização.

Aduz ser possível reconhecer a viabilidade do crédito para os materiais adquiridos visando à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, por estarem vinculados à atividade econômica e produtiva da interessada, caracterizando como insumo. De que defende que são legítimos os créditos em relação aos lubrificantes, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula.

Menciona que “Isto fica ainda mais evidente diante da noção ampla de insumo, que não se restringe aos critérios do IPI”

Contesta, ainda, a glosa de etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros. Alega que alguns itens chegam a incorporar o produto final, como etiquetas para fatiados, adesivo perdigão, folha plástica incolor para envolver produtos. E que, caso assim não se entenda, isto não significa dizer que deixam de gerar crédito, pois as embalagens estão vinculadas à elaboração e ao produto final, independentemente do acabamento desta, do formato e capacidade, tratandose de um material que acompanha o produto a ser comercializado.

Aduz que determinações da ANVISA, as quais traz transcritas, demonstram claramente que na atividade de produção de alimentos não se pode reconhecer como embalagem apta a gerar crédito somente aquela de apresentação ao consumidor final.

Explica que as embalagens são utilizadas durante todo o processo de produção e comercialização visando garantir segurança e evitar contaminação e proliferação de organismos.

E afirma que, diante da noção ampla de insumo, vinculação direta com o processo produtivo e a peculiaridade da atividade econômica desempenhada pela interessada, é possível reconhecer o direito ao crédito quanto às etiquetas para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros.

O valor do IPI recuperável, constante das notas fiscais de aquisição Alega que a Receita Federal do Brasil, sem adequada motivação e justificativa jurídica, glosou os créditos vinculados ao custo do IPI dos produtos adquiridos pela impugnante, sob alegação de que poderão ser recuperáveis.

Afirma que o IPI vinculado à operação de aquisição de bens integra o custo do produto que adquiriu, de maneira que inexistem razão jurídica e previsão legal para determinar sua exclusão da base de cálculo dos créditos das contribuições. Defende que o fato de a legislação específica do IPI permitir a recuperação de crédito (operações sem a exigência do imposto) não é fundamento que permite justificar a presente glosa, pois são “operações distintas e que não se confundem”.

Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins A impugnante inicia defendendo que o crédito integral há de ser mantido uma vez que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + PIS). Afirma que a Lei nº 10.925/2005 somente é aplicável, nas condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e Cofins; se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplicase o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002. Alega ainda que, podese concluir da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB nº 977/2009, que antes desta última a suspensão de PIS e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Caso seus argumentos não sejam acatados, a interessada pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.

Fichas 06A e 16A Linha 03 serviços utilizados como insumos – item 4.3.3 do relatório fiscal

Quanto aos itens “a”, “c” e “d”, do item 4.3.3 do relatório fiscal aquisições de pessoas físicas, pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados e Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de serviços – a impugnante remete aos argumentos já colocados sobre o mesmo assunto, em relação às

aquisições de bens, enfatizando a total improcedência das glosas.

Em relação ao item “b” aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, a interessada defende que o direito ao crédito em razão dos valores glosados se referirem a serviços totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da impugnante; Menciona os serviços: movimentação saída, de montagem/desmontagem, limpeza, recuperação frio, carregamento de aves para venda, repaletização, despachante aduaneiro, inspeção sanitária, análise da água, entre outros.

Fichas 06B e 16B Linha 02 bens utilizados como insumos – item 4.3.8 do relatório fiscal *A interessada contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando que há que se reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Cofins na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins).*

Em relação às aquisições de peças e máquinas acrescenta que são bens que claramente a legislação permite reconhecer como insumo, pois estão vinculados à atividade produtiva da empresa; mas que, caso se entenda se tratarem de máquinas e peças com duração superior a 01 ano, “ao menos, há de se considerar o crédito no presente caso como ativo imobilizado (art. 15, V, Lei n. 10.865/2004)”.

Quanto às glosas de operações de importação registradas com o CFOP 3551, 3556 e 3949, inicialmente alega cerceamento de defesa, alegando que “não localizou a descrição exata no processo administrativo de quais seriam estes bens e, principalmente, o porquê da glosa” e a “total ausência de fundamentação e descrição dos bens glosados”.

No mérito, alega: há previsão legal que permite crédito de PIS/Cofins para a hipótese de aquisição de ativo imobilizado, salvo se usado, o que não é o caso dos autos; em relação aos demais itens glosados (uso e consumo e outros), a noção ampla de insumo ligada à inerência, essencialidade e qualidade permite a tomada de créditos.

A impugnante tem como encerrada a questão do direito ao crédito em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos e passa às demais glosas.

Fichas 06A e 16A Linha 05 Despesas com alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas item 4.3.4 do relatório fiscal *A interessada alega que embora não previsto em lei, pelo princípio da não cumulatividade e capacidade contributiva, há de manter o crédito nos aluguéis pagos a pessoas físicas. Defende, ainda, a legitimidade do crédito quanto aos pagamentos de imóveis rurais, na medida em que a o art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não distingue entre prédios urbanos e rurais. Aduz que se inexistir distinção na lei, não cabe ao intérprete distinguir.*

Fichas 06A e 16A Linha 06 Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica – item 4.3.5 Defende o direito ao crédito sobre as notas fiscais de locação de máquinas destinadas ao serviço de cópias (xerox) argumentando que o serviço de fotocópias, embora não esteja diretamente vinculado à fabricação do alimento, é essencial à atividade econômica de qualquer empresa. Que diante da noção ampla de insumo e da não cumulatividade, tal crédito também deve ser considerado legítimo.

Fichas 06A e 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda – item 4.3.6 Quanto às despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, depois de novamente alegar a nulidade em razão do cerceamento de defesa, a impugnante argumenta que: o crédito decorrente dos pagamentos à pessoa física é devido com fundamento na noção constitucional de não cumulatividade e capacidade contributiva; é preciso reconhecer que o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas aduaneiras e portuárias em geral.

Acrescenta: A armazenagem compreende todas as despesas e gastos vinculados a ela, entre elas energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, serviços portuários, entre outros; [...] Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

Fichas 06A e 16A – Créditos Presumidos das atividades agroindustriais – item 4.3.7 do relatório fiscal Em relação aos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais, a interessada 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 à alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 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.

Fichas 06A e 16A bens adquiridos para revenda item 4.3.1 Em relação à glosa das notas fiscais com valor inferior aquele declarado em Dacon defende que os créditos são legítimos, sendo que a contabilidade dá total suporte. Explica que, em verdade, houve um equívoco material no momento da apresentação de planilha à fiscalização, que possuía valores diferentes dos informados no demonstrativo. Argumenta que,

ademais, não poderia o Fisco simplesmente glosar com base em planilha fornecida pelo contribuinte, cabendo a ele ônus de verificar eventual vício nos valores declarados em Dacon.

Créditos extemporâneos utilizados sem retificadora item 4.4 Defende que os créditos extemporâneos devem ser considerados no cálculo das contribuições devidas apuradas para o 4º trimestre, pois, em suas palavras:

(i) não se nega a existência dos créditos pelo Fisco;

(ii) o impedimento é meramente formal, sendo de rigor atenuar o exagero ao formalismo em detrimento ao próprio direito material, com fundamento na razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e vedação do enriquecimento sem causa do Fisco;

(iii) vale lembrar, ainda, que o art. 3º, § 4º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 afirmam: "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes". Ou seja, se não houve o aproveitamento, não impede o aproveitamento nos meses subseqüentes, como no presente caso. A lei não traz expressamente a exigência de retificadora.

Créditos inexistentes Ficha 23 e saldo da linha 24 – item 5 e 7 do relatório fiscal. A impugnante, inicialmente, argumenta que o despacho decisório não descreve e fundamenta especificamente a razão pela qual tais créditos seriam inexistentes pelo que é evidente a nulidade em razão do cerceamento de defesa.

Alega, ainda, que "os dados, informações, valores e créditos lançados em contabilidade e em obrigações acessórias fazem prova em favor impugnante". Aduz que, como informa a fiscalização, os valores foram lançados em Dacon e, diante da ausência de prova e justificativa do motivo que se nega verdadeiramente os créditos, estes devem se presumir legítimos, até mesmo pelo princípio da boa fé.

Omissão de receita - Descontos incondicionais A impugnante contesta os valores lançados alegando que houve operação com descrição contábil, emissão de nota fiscal e inclusão na DACON como descontos incondicionais (ou bonificações). Sendo assim, os lançamentos contábeis e obrigações acessórias fazem prova em favor do impugnante, na medida em que o ônus é do Fisco em comprovar cabalmente que determinada operação é tributável por PIS e COFINS, nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional. Afirma que inexistiu prova e demonstração cabal de que todas as operações tributadas não seriam descontos incondicionais. Simplesmente, elencou todos os códigos de operação lançados como desconto incondicional e tributo por presunção sem previsão legal.

Juros sobre Capital Próprio - O valor de R\$ 2.478.583,89, relativo aos juros sobre capital próprio recebido da investida Batávia, foi acrescido na base de cálculo das contribuições em dezembro de 2006, com fundamento no inciso I, p.u., do art. 1º do Decreto 5.442, de 09/05/2005.

A impugnante, por seu turno, defende que juros sobre capital próprio possuem a natureza de dividendos, com fundamento o art. 9º, § 7º, da Lei nº 9.249/95, que enuncia:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

Sustentar a improcedência do lançamento, uma vez que dispõe o art. 1º, § 3º, V, alínea "b", da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), bem como Lei nº 10.637/2002 (PIS), que deve ser excluída da base de cálculo de tais contribuições:

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Em 02/12/2011, a interessada protocolou aditamento à impugnação apresentada em 24/11/2011, alegando que no momento do lançamento havia processo judicial (proc. n. 2006.61.00.0267561 Mandado de Segurança; Proc. n. 2007.03.00.1042080 Ação Cautelar TRF 3), perante o TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, concedendo suspensão da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual não há possibilidade de se imputar a multa de ofício nesta matéria, reconhecendo-se somente a finalidade de prevenção da decadência ao presente lançamento. Pugna, então, o acolhimento da presente petição como complemento e aditamento da impugnação tempestivamente apresentada com o fim de requerer a exclusão da multa de ofício no caso dos juros sobre capital próprio, uma vez que constava suspensão da exigibilidade do crédito.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício - Alega que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic.

Contesta a exigência juros de mora (à taxa Selic) sobre a multa de ofício aplicada nos presentes autos de infração, com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, pois tal dispositivo legal assim não autorizou; nesse aduz que 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.

Multa de ofício - A impugnante alega que os fatos foram praticados pela Perdigão Agroindustrial S/A, cuja incorporação se deu em 09/03/2009 pela Perdigão S/A, a qual alterou sua denominação social para BRF em 08/07/2009 e, por conseguinte, não podem ser dela exigidos, nos moldes do art. 132 e 133 do CTN, bem como pelos princípios de direito sancionador de que a pena não pode ultrapassar o seu infrator.

Reclama ainda que a multa aplicada ofende os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, sendo forçoso seu cancelamento. Diante

disto, só para argumentar, esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Do Pedido *Requer que seja julgada procedente a presente impugnação a fim de reconhecer a nulidade, ou, no mérito, total improcedência do lançamento, conforme razões aduzidas.*

Ao final, pugna pela prova pericial destinada a avaliar, especialmente, se os bens, produtos, serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI.

Revisão do Acórdão nº 0730.436, de 31/01/2013 *O presente acórdão tem como objetivo revisar o acórdão 0730.436, proferido em 31/01/2013, unicamente na parte em que se refere ao lançamento de valores recebidos pela Perdigão Agroindustrial S.A., à título de juros sobre capital próprio.*

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pela Recorrente, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito: (fls. 4.863/4.868):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006*

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.

*EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. INEXISTÊNCIA.
LANÇAMENTO COM MULTA DE OFÍCIO.*

Ausentes, no momento da constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN, é legítima a cobrança da multa de ofício incidente sobre o tributo devido.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006 ERRO MATERIAL. LAPSO MANIFESTO. REVISÃO DE OFÍCIO DA DECISÃO.

Identificada pela DRJ inexatidão material devido a lapso manifesto, é devida a correção de ofício da decisão através de Acórdão revisor.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DESCONTADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO IMPUGNANTE Na apuração das Contribuições para o PIS e da Cofins não cumulativas, é do impugnante 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 impugnante 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.

PIS. COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. COMPROVAÇÃO À CARGO DO CONTRIBUINTE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, ao contribuinte cabe comprovar a natureza dos valores desta excluídos, conforme por ele lançados em sua escrituração contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

COFINS. 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.

COFINS. 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.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos calculados a alíquota regular da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de pessoas físicas.

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

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

COFINS. 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.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo, à pessoa jurídica que, cumulativamente:

I apurar o imposto de renda com base no lucro real; II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.

As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. IPI RECUPERÁVEL.

O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens adquiridos para revenda e utilização como insumo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA. Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS A. F. L. M. Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, As sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COFINS. 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 impugnante.

COFINS. 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.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS. ACRÉSCIMO DA VIDA ÚTIL DA MÁQUINA. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO.

Se da substituição de partes e peças de máquinas utilizadas diretamente na produção resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição da respectiva máquina, as despesas de aquisição correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, caso em que haverá direito a crédito pelos encargos de depreciação.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor recebido a título de juros sobre capital próprio integra a base de cálculo da Cofins, uma vez que não há previsão legal que permita a exclusão de tal valor da base de cálculo da referida contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

PIS. 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.

PIS. 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.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos calculados a alíquota regular da contribuição para o PIS não cumulativa sobre as aquisições de pessoas físicas.

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

Por disposição expressa em lei, o impugnante 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.

PIS. 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.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo, à pessoa jurídica que, cumulativamente:

I- apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II- exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.

As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. IPI RECUPERÁVEL.

O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens adquiridos para revenda e utilização como insumo.

PIS. 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 impugnante.

PIS. 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.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEÇAS E PARTES DE MÁQUINAS. ACRÉSCIMO DA VIDA ÚTIL DA MÁQUINA. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO.

Se da substituição de partes e peças de máquinas utilizadas diretamente na produção resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição da respectiva máquina, as despesas de aquisição correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, caso em que haverá direito a crédito pelos encargos de depreciação.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor recebido a título de juros sobre capital próprio integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS, uma vez que não há previsão legal que permita a exclusão de tal valor da base de cálculo da referida contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 05/06/2013, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (fl. 5.034). Inconformada, em 20/06/2013 (postado nos Correios em 18/06/2013 - fls. 5.117/5.118), protocolou recurso voluntário ao CARF (fls. 5.035/5.115), repisando os argumentos da manifestação de inconformidade, acrescentando as seguintes alegações:

a)- que é tradicional e importante empresa da agroindústria, tendo por objeto social a atividades no mercado interno e externo de industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral;

b)- reproduz a relação de itens que foram objeto de glosa do pedido de ressarcimento nos Despachos Decisórios dos PAF referentes aos créditos de PIS e da Cofins;

c)- consigna que TODAS as matérias envolvidas nestes autos foram expressamente delimitadas (uma a uma), impedindo de forma clarividente qualquer alegação específica para este caso, de que não houve impugnação, aplicando os efeitos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72;

d)- solicita preliminarmente a nulidade da decisão recorrida e também a nulidade do lançamento;

e)- que a decisão recorrida possui nulidade ao indeferir de forma subjetiva o pedido de perícia adequadamente formulado segundo a legislação. Alega a necessidade ante o princípio da busca pela verdade material;

f)- se deparar com o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento percebe-se a nulidade do ato em decorrência da violação ao princípio da motivação;

g)- que há cerceamento de defesa da Recorrente, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o despacho decisório foi proferido sem qualquer explicitação e detalhamento acerca do não reconhecimento de inúmeros créditos, impossibilitando, de fato e de direito, o pleno exercício do direito de defesa da recorrente;

h)- se não bastassem tais fatos que levam à conclusão de que há cerceamento de defesa, o presente lançamento de ofício e despachos decisórios de glosa não cumprem o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235/72. Em prejuízo da defesa da impugnante, a fiscalização não faz a comprovação mediante a juntada das notas fiscais relativas aos créditos que estaria glosando.

Quanto ao Mérito

i)- inicia fazendo uma longa contextualização sobre as Contribuições do PIS e da COFINS, da não cumulatividade, explorando seus aspectos legais e constitucionais; cita autores renomados que reportaram sobre o assunto e jurisprudências;

j)- elabora uma abordagem sobre a problemática da restrição dos créditos de COFINS e do PIS por atos infra-legais, como Instrução Normativas; da impossibilidade, conforme o Relatório Fiscal apresentado, a glosa de diversos créditos da recorrente se deu pelo fato de que o Fisco adota uma interpretação evidentemente rígida e com o intuito de mera arrecadação, fundada especificamente nas IN da SRF nºs 247, 358 e 404/04; essas instruções normativas e a própria fiscalização, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocado de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da Lei e diante de tal fato, é indubitável a existência de violação à legalidade por tais atos;

k)- quanto aos Insumos glosados - argumenta das ilegalidades, afirma que em uma primeira e genérica conclusão, o método utilizado pela fiscalização no sentido de que, como a glosa se pautou por critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, esta se torna improcedente, uma vez que todos os bens, produtos e serviços descritos em contabilidade, DACON e no pedido de ressarcimento são legítimos;

Discorre sobre cada item nominalmente glosados solicitando a reversão dessas glosas e traz argumentações específicas sobre os seguintes casos concreto:

(i) de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (itens 4.3.4 e 4.3.5 do Despacho Decisório);

(ii) despesas de armazenagem e frete na operação de venda (item 4.3.6 do Despacho Decisório);

(iii) dos créditos presumidos na agroindústria - base de cálculo - item 4.3.7 do despacho decisório);

l)- dos bens adquiridos para revenda (item 4.3.3); dos créditos extemporâneos (item 4.4) e créditos inexistentes (item 5), todos dos Despachos Decisórios. Quanto aos créditos inexistentes, argumenta que o despacho decisório não descreve e fundamenta especificamente a razão pela qual tais créditos seriam inexistentes pelo que é evidente a nulidade em razão do cerceamento de defesa;

m) Exigência de tributação sobre determinadas saídas - **Descontos incondicionais:** contesta os valores lançados, alegando que houve operação com descrição contábil, emissão de nota fiscal e inclusão na DACON como descontos incondicionais (ou bonificações);

n) dos **Juros sobre capital próprio (JCP)** - que o valor de R\$ 2.478.583,89, relativo aos juros sobre capital próprio recebido da investida Batávia, foi acrescido na base de cálculo das contribuições em dezembro de 2006, com fundamento no inciso I, p.u., do art. 1º do Decreto 5.442, de 09/05/2005.

o)- dos **Juros de mora sobre a Multa de Ofício** - aduz que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, sendo de total improcedência o lançamento realizado; Não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a Multa de Ofício. Caráter confiscatório.

p) da **Multa de ofício** - alega que os fatos foram praticados pela Perdigão Agroindustrial S/A, cuja incorporação se deu em 09/03/2009 pela Perdigão S/A, a qual alterou sua denominação social para BRF em 08/07/2009 e, por conseguinte, não podem ser dela exigidos, nos moldes do art. 132 e 133 do CTN.

Posto isto, espera a Recorrente, que seja conhecido e provido o recurso interposto com o objetivo de reconhecer a nulidade ou reforma da decisão recorrida e, por conseguinte, a total improcedência do lançamento realizado.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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- Do trâmite processual

Nos referidos autos de infração foram lançadas as contribuições declaradas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACon (anexados aos autos), que restaram inadimplidas em razão de glosas de créditos utilizados tratados nos processos **16349.000273/2009-08** e **16349.000281/2009-46** (COFINS e PIS/Pasep, respectivamente).

No Auto de Infração, no 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, que se deu em razão de glosas de créditos utilizados por meio de desconto e de apuração de omissão de receita (fls. 4.158/4.198).

Os processos de créditos foram apreciados em 25/10/2012 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, e após terem cumprido o determinado nas Resoluções 3402-000.480 (Processo nº 16349.000273/2009-08) e 3402-000.483 (Processo nº 16349.000281/2009-46), encontram-se nesta Turma, em pauta para julgamento, conjuntamente com este processo.

Muito embora não haja previsão legal para que os processos, no âmbito do julgamento administrativo, sejam reunidos e julgados por meio **de um só Acórdão**, 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 autoridade fiscal autuante.

No entanto, firme-se que a lide aqui estabelecida é a que decorre do Recurso Voluntário apresentado contra os **Autos de Infração** (do PIS e da COFINS) e será analisada no escopo do presente processo, à luz dos fatos e elementos que compõem seus próprios autos.

3- Do Conceito de INSUMOS

No que se refere ao desconto de créditos, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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

4- Do Processo produtivo x Descritivo dos Insumos adquiridos

Salienta-se que quando da efetivação das diligências solicitadas (nos referenciados processos de créditos), a Recorrente apresentou documentos, demonstrando o fluxo de Processo de Produção da empresa, laudo técnico, respectivos descritivo de utilização dos insumos, conforme documentos de fls. 3.886/4.014 (PIS) e 3.955/4.051 (Cofins).

5- Preliminares

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado por **5.1- Das Matérias não contestadas na Impugnação**, Assinado digitalmente em 09/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, As

sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/

08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A decisão *a quo*, deixou consignado que "(...) Em análise à impugnação, verifica-se que a impugnante não contestou todas as operações cujos valores foram glosados - operações listadas de forma agrupada pelo motivo da glosa. Assim, aqui se diga que são consideradas incontestes as matérias sobre as quais a impugnante não se manifestou expressamente, em obediência ao disposto no art. 17 do Decreto no 70.235/72, e alterações posteriores, que regula o processo administrativo fiscal. Impedido, então, o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal no que se refere às operações cujas glosas não foram contestadas, reputa-se definitivo na esfera administrativa o ajuste no cálculo do crédito a estas correspondente".

Por outro lado, a recorrente informa em seu recurso que TODAS as matérias envolvidas nestes autos foram expressamente delimitadas (uma a uma), impedindo de forma clarividente qualquer alegação específica para este caso de que não houve impugnação, aplicando os efeitos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Neste diapasão, destaca-se que, nesta fase processual, todas as alegações e temas abordadas no recurso voluntário serão tratados neste processo.

5.2- Da nulidade da decisão - indeferimento pedido de diligência/perícia

Alega a Recorrente que a decisão recorrida possui nulidade ao indeferir de forma subjetiva o pedido de perícia/diligência, adequadamente formulado segundo a legislação. Aduz o princípio da busca pela verdade material.

Como relatado, a Recorrente em seu recurso, argumenta que na decisão recorrida, teria lhe cerceado o direito de defesa ao indeferir o seu pedido de perícia.

Não assiste razão à Recorrente. Para tanto, destaco a seguinte motivação, conforme trecho da decisão *a quo*: "(...) *Todavia, por oportuno, informa-se à impugnante que também de outra forma não caberia ser acatado o seu pedido de perícia; tampouco, haveria cabimento na realização de diligência. Isso em razão de que, nos termos em que são tratadas no Decreto n.º 70.235/72, a prova pericial, tanto quanto a diligência, não são instrumentos destinados ao suprimento do ônus da prova das partes, mas sim, ao convencimento do julgador; tanto que a este é facultado indeferir as que considerar prescindíveis ao julgamento*".

Assim, neste processo, a decisão recorrida trilhou bom caminho ao considerar não formulado o pedido de perícia, haja vista a omissão do atendimento aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do PAF, a teor do que determina o §1º do mesmo artigo.

Ressalte-se, no entanto, que os processos de créditos, os referidos recursos foram apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, e foram deferidos os pedidos para cumprir diligência determinadas nas Resoluções nºs 3402-000.480 (Processo nº 16349.000273/2009-08) e 3402-000.483 (Processo nº 16349.000281/2009-46), como passaremos a ver em tópico mais adiante.

Tratando-se, portanto neste caso, de recusa bem fundamentada, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Portanto, rejeita-se essa preliminar de nulidade.

5.3- Da Nulidade do lançamento

Alega que ao se deparar com o lançamento, que remete aos Despachos Decisórios, argumenta a nulidade em decorrência da violação ao princípio da motivação.

Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo (as razões) pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte.

Aduz também que em decorrência da aludida violação ao princípio da motivação, há também o cerceamento de defesa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo. Veja-se trecho destacado do recurso:

"(...) Ocorre, porém, que a fiscalização em sua motivação não descreveu e justificou o porquê da glosa dos demais itens utilizados como crédito".

Nesse sentido informa que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que “analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente”. Segue alegando que “cabia ao Fisco em seu despacho decisório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante” e que o fato de “elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade do ato administrativo”.

Neste ponto, 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 29 de janeiro de 1999), passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto, adotando-as como razão para rejeitar a arguição:

"(...) Compulsando os autos, verifica-se que não procede essa alegação da recorrente. Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo impugnante em atendimento aos itens 8, 9 e 10 do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 001/00242.

Relata a autoridade fiscal que: numa primeira etapa de verificação, as informações presentes nas citadas memórias de cálculo foram cruzadas com os registros contidos nos arquivos magnéticos de notas fiscais e foram totalizadas e comparadas com as informações constantes dos livros Registro de Apuração do ICMS de cada filial; que a segunda etapa de verificação consistiu na elaboração de uma “matriz de glosas”, quando analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens que davam direito a crédito; que na terceira etapa aplicou a “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, a fim de identificar os créditos a que o impugnante fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

Relata que, por fim, em uma quarta etapa: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do Dacon; foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito; subtraiu-se o segundo do primeiro, para chegar ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado. Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa.

Conclui que ao final dos procedimentos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas. Salienta a autoridade fiscal que:

Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado.

[...] Todos os relatórios que se referem a mais de uma linha do Dacon estão organizados por ficha do Dacon e linha, indicando qual a ficha e linha cujos valores foram alterados em decorrência daquele item. Qualquer referência às fichas 6A e 6B se aplica igualmente às fichas 16A e 16B. Cada linha do Dacon que sofreu alteração está especificada nos subitens seguintes, com a identificação do total alterado por motivo de glosa. Os detalhes das alterações encontram-se nos relatórios citados acima.

DocId: 32461600 Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/20

16 por ANTONIO CARLOS **Como se vê, todas as operações glosadas foram identificadas a partir dos registros elaborados pela própria empresa, como visto, a autoridade fiscal identificou as operações cujos valores foram indevidamente**

08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

inseridos na base de cálculo do crédito a partir das memórias de cálculos fornecidas como demonstrativos dos valores informados em cada linha do Dacon.

Em análise aos mencionados relatórios, elaborados e juntados aos autos pela autoridade fiscal, verifica-se que, de fato, deles constam todas os itens cujos valores foram glosados, agrupados em função do motivo da glosa; assim, em cada relatório trazido pela autoridade fiscal estão indicados todos os itens glosados pelo mesmo motivo.

Depois de identificar os relatórios e as respectivas páginas nos autos, a autoridade fiscal passou tratar de cada glosa especificamente, de acordo com a ficha e a linha do Dacon, cuidando de indicar a fundamentação fática e legal de cada uma delas, assim como consta do relatório do presente voto

Vê-se, então, que a autoridade fiscal não só esclareceu os critérios e parâmetros adotados na análise das informações apresentadas pela impugnante, como também em seu relatório da atividade: tratou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, o que, à evidência, já seria suficiente para a impugnante identificar o seu fundamento legal; indicou a razão fática e/ou a razão legal para o não reconhecimento do direito (não acolhimento de despesas de outros períodos, não comprovação de créditos trazidos de outros períodos; não comprovação da natureza da operação em razão do CFOP da nota fiscal registrada; e o não enquadramento das despesas registradas nas hipóteses legais permissão do crédito); e por fim, a autoridade fiscal também trouxe um relatório para cada tipo de glosa, onde constam, como por ela dito, "item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado".

Como se vê, é totalmente improcedente a alegação da impugnante de que teria sido cerceada em seu direito de defesa por não ter tido conhecimento do motivo de cada item glosado. Tal se confirma em sua impugnação, onde a impugnante demonstra exatamente o contrário do que alega, quando contesta cada glosa insurgindo-se contra os fatos e os fundamentos legais alegados pela autoridade fiscal".

Como se vê, a Recorrente foi cientificada das glosas elencadas no Despacho Decisório e apresentou a sua manifestação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Ficou claro que as glosas teve sua origem e a motivação em auditoria realizada pela Fiscalização da RFB, fartamente detalhada na Informação Fiscal, onde detalhou-se a motivação para o procedimento e as provas que conduziram a fiscalização a efetuar as glosas efetivadas.

Portanto, é totalmente improcedente a alegação da Recorrente de falta de motivação e de que teria sido cerceada em seu direito de defesa por não ter tido conhecimento do motivo de cada item glosado. Tal fato se confirma em sua Manifestação de Inconformidade e neste Recurso Voluntário, onde a Recorrente demonstra exatamente o contrário do que alega, quando contesta cada glosa, insurgindo-se contra os fatos e os fundamentos legais alegados pelo Fisco.

Não assiste razão a Recorrente, uma vez que a autuação foi efetuada com observância do princípio do devido processo legal, assegurando-se ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa, havendo sido atendidas todas as garantias processuais, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, art. 142 do CTN e do Decreto nº 70.235/1972, não existindo cerceamento de defesa, uma vez que o Recorrente demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados pela fiscalização e apresenta defesa robusta refutando essas imputações.

Portanto, rejeita-se essas preliminares de nulidade.

Quanto ao disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235/72, informa em seu recurso que se não bastassem tais fatos que levam à conclusão de que há cerceamento de defesa, o presente lançamento de ofício e despachos decisórios de glosa não cumprem o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235/72. Em prejuízo da defesa da impugnante, a

fiscalização não faz a comprovação mediante a juntada das notas fiscais relativas aos créditos que estaria glosando.

Também não assiste razão a Recorrente também neste caso.

É cediço que o auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72.

No entanto no caso dos presente autos, excepcionalmente, não estamos tratando somente do lançamento de ofício, e sim também de utilização de **direito creditório** pela Recorrente. A situação posta trata-se de Declarações de Compensação - DCOMP de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não cumulativa, vinculados à receita de exportação, que foram verificadas em procedimentos nos PAF nºs. 16349.000273/2009-08 e 16349.000281/2009-46.

E, quando se trata de desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito pretendido. O Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973 (em vigor à época dos fatos), aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito, como veremos no tópico seguinte.

Neste caso, foi exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, que rege (atualmente a IN RFB nº 1.300, de 2012) os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos.

Portanto não há o que se falar em nulidade do lançamento.

6- Ônus da Prova

Por compartilhar do entendimento deduzido no voto condutor da decisão recorrida, reproduzi as considerações da AFRFB Andréa Luiza Vasconcelos Mendes a respeito da distribuição do ônus probatório nos processos administrativos fiscais, que deverão ser observadas para a inteligência deste voto:

"Antes que se passe à análise das razões de contestação contra o feito fiscal, importa que se teçam algumas considerações acerca do ônus da prova do contribuinte, no âmbito dos processos administrativos em que se trate de direito de crédito por este utilizado pelos meios legalmente previstos.

Coloque-se, inicialmente, que no que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, 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; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º 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”. 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 às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Nos casos de pedido de restituição, reembolso ou ressarcimento e declaração de compensação de créditos é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF no 900/2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I- a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores

Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

[...]§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[...]Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifou-se)

Assim, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito alegado. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Assim sendo, saliente-se que, no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações e documentos e registros contábeis elaborados pelo contribuinte somente fazem prova a seu favor perante o Fisco, quanto à existência do direito que declare, se calcados em documentos fiscais. Destarte, a efetiva comprovação da ocorrência, dos valores e da natureza das operações registradas e declaradas pela pessoa jurídica somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas. E a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo.

Para a correta análise dos argumentos de contestação das glosas realizadas pela autoridade fiscal, é necessário ter claro a sistemática por esta adotada na aferição da procedência do crédito pleiteado pela contribuinte, conforme por ela apurado em Dacon.

No arquivo digital contendo a memória de cálculo dos montantes informados em Dacon o auditor fiscal buscou identificar, dentre todas as operações de entrada registradas pela contribuinte adotando como critério de identificação o CFOP das respectivas notas e a descrição dos bens aquelas que não se referissem a uma operação de aquisição de insumo, na aceção firmada no item 2 deste voto. Identificadas essas operações, excluiu o montante mensal apurado dos valores informados na linha 02, para cada mês do trimestre.

Note-se, então, que as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal; não teve a necessidade de as solicitar para efetuar as glosas, haja vista ser possível somente a partir dos registros da empresa verificar a improcedência dos créditos correspondentes. Das operações registradas, excluiu: os valores daquelas notas fiscais cujos CFOP e/ou descrição do bem não condiziam com operações de aquisição de insumo.

Dentro deste quadro, firme-se que, no presente caso, somente restará efetivamente comprovada a operação glosada que a contribuinte tenha trazido, em sede de manifestação de inconformidade, a cópia da respectiva nota fiscal."

Posto isto, tanto para serviços quanto para bens utilizados na produção industrial em se tratando de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando, notadamente por intermédio de sua escrita contábil e fiscal e respectiva documentação de suporte, que o direito invocado existe.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Neste ponto, acresce-se o que dispõem os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, como segue:

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULI, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)

Assim, o ônus probatório em processos de compensação é do postulante ao crédito, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito. Assim vem reiteradamente decidindo este CARF. Veja-se:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.”(grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Não há dúvidas, assim, sobre ser o ônus probatório da Recorrente, no caso em análise de créditos pleiteados. E o fisco não se furtou a assegurar à recorrente a possibilidade de exercer tal prova, durante o procedimento de fiscalização e também nesta fase de julgamento no CARF, uma vez que foi solicitado Diligência a fim de elaboração de Laudo Técnico, com o fim de esclarecer dúvida do julgador, e também como complementação probatória.

7- Da Diligência realizada, do laudo técnico e do fluxograma

Esclareça-se que a Recorrente, quando da intimação para cumprimento da diligência (nos processos de análise dos créditos), juntamente com sua manifestação, fez a juntada dos seguintes documentos: **(i)** – Laudo técnico do INT – Instituto Nacional de Tecnologia, onde retrata tecnicamente o processo de produção e diversos insumos; **(ii)**–

fluxograma do processo produtivo com respectiva descrição deste por meio de seu engenheiro responsável; **(iii)**- fluxograma do processo produtivo com ilustrações; e **(iv)**- plantas da estrutura dos estabelecimentos

8- Das GLOSAS realizadas

A fiscalização concluiu que o procedimento permitiu a validação dos arquivos com os dados e informações recebidos da empresa BRF Foods, sendo todas as notas fiscais confirmadas e consideradas no cálculo do crédito. Que, dessa forma, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que as mesmas foram glosadas. A partir das memórias de cálculo fornecidas pela Recorrente, a autoridade fiscal excluiu, dos valores informados nas linhas do Dacon indicadas, os valores referentes relacionados na Informação Fiscal.

Já é praticamente pacificado nesta Turma o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do Imposto de Renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Então, passemos doravante a análise dos itens.

8.1- Bens adquiridos para revenda

Informa o Fisco em seu relatório que trata-se de Notas Fiscais com valor inferior àquele declarada no DAPON.

Em relação a este item, a Recorrente alega em seu recurso que (fl. 5.105) *"(...) os créditos são legítimos conforme declarado em DAPON, sendo que a contabilidade dá total suporte. Houve, em verdade, um equívoco material no momento da apresentação de planilha à fiscalização, que possuía valores diferentes neste item em face da DAPON. Ademais, não poderia o Fisco simplesmente glosa com base em planilha fornecida pelo contribuinte, cabendo a ele ônus de verificar eventual vício nos valores declarados em DAPON"*.

Como se vê, em relação à glosa das notas fiscais com valor inferior aquele declarado em Dacon explica que, em verdade, houve um equívoco material no momento da apresentação de planilha à fiscalização, que possuía valores diferentes dos informados no demonstrativo. Argumenta que, ademais, não poderia o Fisco simplesmente glosar com base em planilha fornecida pelo contribuinte, cabendo a ele ônus de verificar eventual vício nos valores declarados em Dacon.

O valor de R\$ 50.412,22, glosado no mês de dezembro, foi justamente o valor informado pela Recorrente no DAPON e a diferença do somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e que foram admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar (ver quadros fls. 4.064 e 4.113, da Informação Fiscal dos DD).

No entanto, subscrevo abaixo 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA. Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM. Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO. Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA. Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ. Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

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.

Dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal competente, solicitou a memória de cálculo dos diversos valores lá informados, conforme as linhas de que dispõe o tal demonstrativo (DACON).

A autoridade fiscal, 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: (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; (iii) em sendo menores, manteve os valores do Dacon por presumi-los verdadeiros e por ter sido este o valor pedido.

Resumindo, a autoridade fiscal 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 contribuinte.

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.

De outro turno, 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.

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 que representam.

Em última análise, portanto, a comprovação do crédito declarado em Dacon não se dá pela sua simples declaração, assim como a comprovação das operações lançadas na memória de cálculo ou nos registros contábeis não se dá pelo seu simples lançamento.

Como visto, a contribuinte, manifesta-se contra a presente glosa aduzindo 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.

Ocorre que a contribuinte limita-se a alegar, sem, no entanto, minimamente laborar no sentido de comprovar tal alegação. Destarte, não basta o contribuinte vir em sede de Manifestação de

Inconformidade alegando 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.

Bem, certo 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".

Portanto, entendo corretas e devem ser mantidas as glosas deste item.

8.2- Bens Utilizados como Insumo

Alega a Recorrente em seu recurso que houve glosas referente a (fl. 5.061):

a) aquisições de pessoas físicas não sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, em especial, ovo incubável, suíno vivo de terceiros, suíno vivo de terceiros (integrados), suínos de corte, milho granel, rede nylon ref-mortadela bologna;

b) aquisições de bens que não se enquadram na noção estrita e ligada ao IPI de insumo (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando em descrição genérica e exemplificativa os seguintes créditos: equipamentos, pallets, bolsa térmica cong. PVC perdigão, gasolina comum, solvente, malha algodão, fio de algodão e de poliéster, caixa de proteção, luvas, proteção chaira, fita sanitária;

c) pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados;

d) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, entre eles, defensivo, leite, queijo, cebola, massa de mandioca, palmito enlatado, alho em pasta, tempero para carne, pimenta, aroma de galinha, calcário, caulim, sodalita, desinfetante, veneno rodilon, herbicida, farinha de trigo, farinha de milho, vacinas, lispec, pinto de 01 dia, antibiótico, ivermectina, amoxicilina injetável, sêmen suíno;

e) notas fiscais cujo código de operação não concede crédito (etiqueta, ira fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, sacc elástico, embreagem, lamina, alfinete, termostato, mola, bolsatérmica, mola, pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, entre outros);

f) o valor do IPI recuperável em processo específico (art. 11 da Lei n. 9.779/99);

g) notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS e COFINS.

8.2. a)- Das Aquisições de bens - pessoas físicas.

Alega a Recorrente que a fiscalização glosou os valores das aquisições de pessoas físicas, que não geram créditos previstos no art. 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: "*aquisições de pessoas físicas não sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, em especial, ovo incubável, suíno vivo de terceiros, suíno vivo de terceiros (integrados), suínos de corte, milho granel, rede nylon ref-mortadela bologna.*"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, As

sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/

08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Argumenta que são legítimos os créditos decorrentes de aquisições de bens pessoas físicas, pois, embora o art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 impeçam a manutenção do crédito, o fato é que o art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 expressamente reconhecem o direito ao crédito presumido, no caso, de 60% sobre o valor das aquisições.

Ressalte-se que como bem asseverado na decisão recorrida, o crédito negado pelo Fisco (Planilha de fls. 1.238/1.243), não é o mesmo alegado pela Recorrente, qual seja, o crédito presumido da atividade agroindustrial, a ser informado no Dacon na “Linha 06A e 16A/25 que são os Calculados à Alíquota de 0,9900 %”.

O crédito em questão é o previsto no art. 3º das mencionadas Leis, onde sobre o montante dos gastos e despesas da empresa elencados em seus incisos há a incidência da alíquota normal da contribuição (1,65% e 7,60%, para o PIS e a Cofins, respectivamente). Em relação a esse crédito, no §2º do mencionado artigo, há a expressa vedação da inclusão dos valores pagos a pessoas físicas.

No Dacon, o referido crédito deve ser apurado pelo contribuinte na “Ficha Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno Regime Não cumulativo”, cujo resultado aparece na “Linha 06A/15 - Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%” e “Linha 16A/15 - Créditos a Descontar à Alíquota de 7,60%”.

Portanto, à evidência, diante da expressa previsão legal de vedação ao crédito, a autoridade fiscal agiu corretamente ao excluir da base de cálculo do crédito calculado à alíquota normal da contribuição, informados na linha 02 da Ficha 06A e 16A do Dacon, os custos dos bens adquiridos de pessoas físicas - constantes da Planilha fls. 1.238/1.243.

Correto, portanto, a glosa efetuado pela fiscalização e deve ser mantida.

8.2. b)- Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo

Alega a Recorrente em seu recursos que as *"aquisições de bens que não se enquadram na noção estrita e ligada ao IPI de insumo (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando em descrição genérica e exemplificativa os seguintes créditos: equipamentos, pallets, bolsa térmica cong. PVC perdigão, gasolina comum, solvente, malha algodão, fio de algodão e de poliéster, caixa de proteção, luvas, proteção chaira, fita sanitária"*.

Conforme a memória de cálculo fornecida pela Recorrente a fiscalização glosou: a) as aquisições de bens cujas descrições não demonstram que o bem se refira a insumo, conforme conceito extraído do art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; e b) os valores das notas fiscais cujo CFOP não se refere a operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito.

Informa no Despacho Decisório que de acordo com o § 9º do mesmo art. 8º, o entendimento acima aplica-se também para o PIS/Pasep. Assim, bens como **cimento 50 kg e pallet de madeira** foram excluídos da base de cálculo.

A recorrente, inicialmente, manifesta-se contra as glosas constante da Planilha de fls. 1.199/1.215, alegando que a autoridade fiscal as teria realizado de forma “genérica”, “exemplificativa” e “sem critério”.

No entanto, verifica-se que o Fisco tratou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon e também trouxe um relatório para cada tipo de glosa, onde constam, como por ela dito, “item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”.

Os itens glosados constam do relatório “NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos”, às fls. 1.199/1.215 e do relatório “NF Glosadas - Operações sem direito a crédito (CFOP)”, à fls. 1.216/1.219.

De outro turno, como veremos, a Recorrente não cuidou de identificar todas as operações de aquisição em relação às quais defende o direito e nem juntou as cópias das notas fiscais correspondentes.

Salienta-se que a recorrente contesta as glosas partindo do entendimento de que de todos os dispêndios ocorridos que contribuam, direta ou indiretamente, para a obtenção de receita geram créditos das contribuições.

Neste caso, tem-se que a fiscalização, entendendo que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte não se mostram suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou verificando que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, negou-lhe o direito pretendido, explicitando claramente sua motivação.

Em sua defesa ao crédito, cabe a Recorrente, provar o teor das alegações que contrapõem aos argumentos postos pelo Fisco para não acatar o crédito alegado, não bastando, todavia, apenas alegar possuir o direito, mas devendo comprová-lo cabalmente, individualizando e provando a ocorrência de cada operação cujo valor foi glosado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência, o que não ocorreu no presente caso.

Como já dito, o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas aqui tratados deve abranger os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Das Glosas pela descrição das operações

A recorrente contesta a glosa das aquisições de equipamentos, *pallets*, bolsa térmica cong. PVC perdigão, gasolina comum, solvente, malha algodão, fio de algodão e de poliéster, caixa de proteção, luvas, proteção chaira, fita sanitária com base no argumento de tais bens “se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela impugnante em sua atividade produtiva”.

Nesse sentido informa em seu recurso que (fl. 5.066):

"Antes de buscarmos, apesar do evidente cerceamento de defesa e falta de motivação, impugnar um a um, reiteramos todas as ponderações acerca da noção de insumo, uma vez que são bens que se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela recorrente em sua atividade produtiva. Vejamos, por exemplo, os fios de poliéster, utilizamos dentro do processo produtivo industrial para costura e também embalagem dos bens produzidos e destinados ao comércio."

Dai porque é possível se reconhecer desde logo a improcedência da glosa realizada, merecendo reforma a referida decisão. Tais materiais na atividade da recorrente não podem ser desconsiderados como insumos, uma vez que são essenciais e aplicados diretamente na atividade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA. Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS A. OLIVEIRA. Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, AS

sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

produtiva, contribuindo para a elaboração do produto industrializado e a obtenção de receita. Todos estes materiais (ex. fita sanitária, luvas, etc) são peculiares da atividade desempenhada.

Isto porque, são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde conforme Portaria SVS/MS n. 326/1997.

8.2. c)- Dos Pallets (de madeira)

Informa que os PALLET MADEIRA 120X100X14CM DURA PBR PL6; PALLET MAD 120X100X14CM EXPORT PL7 REFO; PALLET MADEIRA 110X90X11CM M.CONT PL3, 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.

Especificamente sobre este item, aduz a Recorrente em seu recurso que (fl. 5.067), *"Tais produtos (em especial, o pallet) são 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. Ora, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA".*

Quando da sua manifestação em Diligência solicitada nos processos de créditos nºs 16349.000281/2009-46 e 16349.000273/2009-08 (fls. 3873/3886 e 4.072/4078, respectivamente), informa que, *"(...) Os pallets são amplamente aplicados dentro do processo produtivo da requerente, sendo essenciais. São 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 às fls. 42 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..."

Afirma que são insumos por participarem do processo produtivo como produto essencial e 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 "A razão da glosa, à luz da IN SRF 404/2004 é evidente: o 'palete' de madeira é mero equipamento 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" (g.n).

Quanto ao Relatório Técnico nº 000.903/13, a partir do item 13, localiza-se a parte relativa a paletes, onde é verificado que são utilizados para diversos fins. Informa o seguinte em seu item 15 (fls. 3.886/4.014 e 3.955/4.051 dos PAF de créditos):

(...) 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)

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

Na planilha de funcionalidades apresentado quando da diligência (fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, dos processos de créditos), consta que ficam no setor de palletização e "utilizado para paletizar as caixas 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 o produto acabado.

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 pedido de ressarcimento, 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 dos *pallets*.

8.2. d) Das "Big Bags"

Em sua manifestação quando da Diligência (processo de créditos nºs 16349.000281/2009-46 e 16349.000273/2009-08, às fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, respectivamente, argumenta que "(...) Podemos, ademais, identificar entre os insumos utilizados no processo produtivo pela requerente as embalagens em geral e itens afins, especialmente, fio de poliéster, bolsa termina PVC, **sacola big bag**, caixa de proteção, fita sanitária, nylon, malha de algodão".

Afirma que tais bens estão totalmente vinculados ao processo produtivo e de comercialização, sendo essenciais e inerentes à específica atividade econômica da recorrente com o fim de gerar receita. São hipóteses de embalagens ou produtos afins incorporados ao processo produtivo. Por isso, diante da noção ampla de insumo, vinculação direta com o processo produtivo e a peculiaridade da atividade econômica desempenhada pela requerente, é possível reconhecer o direito ao crédito.

Por outro lado, informa o Fisco quando da diligência que "(...) Quanto aos *"big bags"*, conforme verificado nos itens 32 e 33 do mesmo Relatório Técnico (folha 3.941), servem para "transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até aos produtores de aves que não possuem silo." Da mesma forma, não são incorporados ao produto, não são consumidos na produção e não são materiais de embalagem. Da mesma forma, nunca foi questionada a utilidade dos *"big bags"* (...).

Como se vê, não há como atestar que os *"big bags"* tenham sido efetivamente utilizados, de forma direta, no processo produtivo, sem que o interessado faça descrição pormenorizada de como se dá essa utilização, ônus que lhe cabe e não o fez no momento apropriado (quando da diligência, conforme visto na Informação Fiscal), de acordo com o sistema de distribuição da prova adotado no processo administrativo federal.

Assim por ausência de prova da pertinência e da essencialidade das *"big bags"* no custo de produção, nos termos do conceito de insumo adotado neste voto, mantenham-se as glosas.

8.2. e) Da Gasolina, solventes e do gás

A Recorrente formula que também houve glosa de combustível, em específico, **a gasolina e solventes**. E que o combustível é empregado no processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva.

No curso da diligência informou nos processos de créditos nºs 16349.000281/2009-46 e 16349.000273/2009-08, às fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, respectivamente, que "(...) Temos, ainda, os combustíveis (gasolina, solvente, etc), inclusive, gás glosados, além de existir expressa previsão legal para o crédito, também se vinculam diretamente ao processo de produção, como se pode notar claramente dos fluxogramas e laudo juntado".

A princípio não me parece razoável afirmar que as máquinas e equipamentos utilizados pela empresa (empilhadeiras, etc), se utilizam de **gasolina e solventes** para movimentar suas operações.

Quanto a gasolina, conforme descritivo nas Planilhas apresentada quando da diligência (fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, dos processos de créditos), informa que seria utilizado nos veículos da empresa.

Percebe-se que essas aquisições são pouco frequentes, o que, além da descrição da operação, denotam que o combustível não é próprio para utilização em máquinas e equipamentos do parque fabril, única hipótese em que aquisições de combustíveis geram crédito, a teor da legislação de regência. É certo que o combustível utilizado no manuseio de empilhadeiras, por exemplo, seria o óleo diesel.

Quanto aos **solventes**, conforme descritivo nas Planilhas apresentada quando da diligência (fls. 4.035/4.041, do processo de crédito), os mesmos ficam localizados no setor embalagens inicial e sala de cortes e são utilizados nas datadoras de embalagens (os solventes são aplicados em impressoras), não ficando comprovado que seria custo de produção e sim controle de produtos acabados.

Sobre aquisição do gás, nada foi manifestado. Desta forma mantenha-se as glosas sobre gasolina, solventes e gás.

8.2. f) Material de embalagem e outros itens especificados

Quanto ao material de embalagem, este também está dentre os que poderiam ser considerados insumo no âmbito da legislação da contribuição ao PIS e da Cofins.

Como se vê, das descrições dos bens adquiridos não é possível afirmar que consistam de insumos, ou seja, de embalagens que podem ser atribuídos como custo de produção.

De outro turno, os esclarecimentos trazidos pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade é que as embalagens apontadas, notadamente os "bolsa térmica e caixas de proteção", consistem de embalagem somente utilizada depois de concluído o processo produtivo do bem, utilizadas no armazenamento e/ou transporte dos produtos acabados. Como visto a própria interessada afirma que "... tais produtos têm por finalidade a armazenagem de matérias primas ou as mercadorias produzidas e destinadas à comercialização...", por conta disso, alternativamente, reclama que o crédito há de ser mantido pela "aplicação do art. 3º inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), que, expressamente permitem na hipótese de armazenagem de mercadoria".

Já em sede de diligência, manifesta complementando que (fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, processos créditos do PIS e da COFINS):

"(...) tais bens estão totalmente vinculados ao processo produtivo e de comercialização, sendo essenciais e inerentes à específica atividade econômica da recorrente com o fim de gerar receita. São hipóteses de embalagens ou produtos afins incorporados ao processo produtivo.

*Um primeiro ponto diz respeito ao fato de que alguns itens **chegam a incorporar o produto final, como de fios de nylon, fio de poliéster, fita sanitária**, o que nos deixa evidente a legitimidade do crédito.*

Por hipótese, caso assim não se entenda e se sustente que tais itens não incorporam ao produto final, isto não significa dizer que deixam de gerar crédito. Isto porque, as embalagens estão vinculadas à elaboração e ao produto final, independentemente do acabamento desta, do formato e capacidade. Trata-se de um material que acompanha o produto a ser comercializado e é inerente e essencial na atividade econômica, principalmente, quando se trata da produção e venda de alimentos.

Ora, além da embalagem de apresentação, também deve ser reconhecido o crédito para aquelas que têm por função armazenar a matéria-prima ou o produto acabado.

Tais determinações da ANVISA demonstram claramente que na atividade de produção de alimentos não se pode reconhecer como embalagem apta a gerar crédito somente aquela de apresentação ao consumidor final.

Isto porque, as embalagens são utilizadas durante todo o processo de produção e comercialização visando garantir segurança e evitar contaminação e proliferação de organismos. Daí porque se tem embalagem sem acabamento ou mesmo aquelas que acondicionam uma quantidade maior de produtos do que o comercializado normalmente. Elas possuem objetivo diverso no ciclo de produção e comercialização, porém, também relevante e inerente à atividade econômica da recorrente, já que garantem que desde o insumo até o produto industrializado finalizado chegue apto ao consumo humano e sem qualquer avaria".

Em seu recurso afirma que "fita sanitária, luvas, etc... são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações". Do arquivo de glosas, identificou-se algumas operações que possivelmente tenham relação com esses bens itens com descrições do tipo: *"saco plástico, bolsa térmica cong. PVC perdigão, fio de algodão, de poliéster, nylon, caixa de proteção e fita sanitária"*.

Neste sentido, existe evidência de que esses bens são utilizados na atividade de "industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral", ou seja, produção de bem destinado à venda.

Portanto, correto o entendimento da Recorrente de que tais bens consistem de insumo e gera direito a crédito.

Desta feita, há que se reverter as glosas contestadas para os seguintes produtos *"saco plástico, bolsa térmica cong. PVC perdigão, fio de algodão, de poliéster, nylon, caixa de proteção, e fita sanitária"*, por configurarem despesas com embalagens ou de armazenagem de produtos fabricados.

8.2. g) Indumentárias (malha algodão e camisa Vemag)

Em sua manifestação da diligência, aduz a Recorrente que também identificou as **indumentárias**, que não são consideradas meros uniformes, mas peças utilizadas dentro do processo produtivo, segundo determinação de órgãos regulatórios. Neste sentido, **malha algodão, camisa vemag**, entre outros. Isto porque, mais do que equipamentos de segurança para os empregados, por força de lei (o que já seria suficiente para legitimar o crédito), em verdade, são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (v. Portaria SVS/MS n. 326/1997).

item de indumentária. CAMISA VEMAG 920350150 PET GL, presente na listagem de glosas, figura na TIPI na posição 8438.90.00, conforme informação da própria contribuinte, que se refere a "Máquinas e aparelhos não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo, para preparação ou fabricação industrial de alimentos ou de bebidas, exceto as máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou de óleos ou gorduras animais.", sendo o subitem 90.00 destinado a partes.

E a malha de algodão glosada não parecia enquadrar-se nas atividades da empresa.

Saliente-se que a malha em tela tem a largura de sete centímetros, conforme descrito na listagem de itens glosados, não sendo usual seu uso em confecções. Por outro lado, há também glosada um tipo de malha de algodão com poliéster. Pode ter sido a esta que a contribuinte fez referência. Se de fato foi utilizada para confecção de indumentária, ainda assim, não pode ser considerada insumo, pois não teria qualquer relação com a produção em si.

Portanto, conforme informado pelo Fisco, e pode ser verificado pela Planilha de relação das glosas às fls. 1.199/1.190, a indumentária **não** foram objeto de glosa. O bem denominado Camisa Vemag PET GL, trata-se de Máquinas e aparelhos, como pode ser visto pela classificação fiscal.

Já as informações trazidas pela Recorrente quando da diligência, a cerca deste item, carecem de provas de suas alegações, o que não foi juntado nos autos.

Portanto, há que se manter as glosas destes itens.

8.2. h) Peças de reposição de máquinas, equipamentos e ferramentas

Em sua manifestação de Diligência (processos de créditos nºs 16349.000281/2009-46 e 16349.000273/2009-08, às fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078), argumenta que "(...) consta da relação de bens glosados diversos **peças e itens de reposição de máquinas, equipamentos e ferramentas** utilizadas totalmente dentro do processo produtivo, amplamente descrito por dois fluxogramas juntados, tais **como cabo, caracol do eixo, flange, válvula, foto célula, cilindro, corrente de roleie, carter de óleo, mancal, bloqueador de válvula, rolamento, engrenagem, motor 90KW, caracol, correia sanitária.**

Afirma que são peças, equipamentos, ferramentas em geral destinadas à manutenção e consecução do processo produtivo, conforme notas fiscais de aquisição.

Efetuada uma análise do Laudo Técnico juntado aos autos deixa evidente que tais itens estão vinculados ao processo produtivo da recorrente (peças de reposição de máquinas e equipamentos), especialmente, diante de sua atividade de produção e plantas industriais juntadas (fls. 3.955/4.051).

É possível também chegar a esta conclusão, verificando a Planilha de funcionalidades por cada item glosado, juntada aos autos quando da diligência, fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078, dos processos de créditos.

Pelos motivos expostos acima e conforme entendimentos mantidos por este CARF, conclui-se que é possível reconhecer a legitimidade do crédito de **peças de reposição de máquinas e equipamentos**, constantes na Planilha de fls. 1.199/1.215, uma vez que os mesmos se enquadra, neste caso, como custo de produção.

8.2. i) Notas fiscais - CFOP que não representa aquisição e nem operação com direito a crédito

Aduz a recorrente que, *"da noção de insumo, a fiscalização de forma genérica englobou sem critério diversos bens que não dariam direito ao crédito diante do CFOP, em especial, etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, embreagem, lamina, alfinete, termostato, mola, bolsa pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, entre outros.*

Desde logo, é possível perceber que se faz uma junção de itens que deveriam estar segregados para se justificar de modo adequado a glosa. Isto, entretanto, não ocorreu, o que prejudica o direito à defesa. Sem embargo disso, já ressaltamos que pela noção de insumo exposta no início da defesa, não resta dúvida da legitimidade dos créditos".

O Fisco verificou, a partir das informações prestadas pela própria Recorrente, que esta inseriu na base de cálculo do crédito valores indevidos em razão de as operações demonstradas, tendo em conta os CFOP das notas fiscais registradas; ou seja, a fiscalização glosou as notas fiscais cujos CFOP não condizem com uma operação de aquisição de insumo, no caso, os códigos: 1.101, 2.101 - Compra para industrialização ou produção rural e 1.653, 2.653 - Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final.

As entradas dos produtos mencionados pela recorrente foram por ela registradas com os CFOP: 1.556, 2.556, 3.556 e 1.407 - Compra de material para uso ou consumo; 1.925 - Retorno de mercadoria remetida para industrialização; 2.303 - Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial. Observe-se, ainda, que para alguns produtos tais como botão, chave, lixa, tomada - não há registros de entradas glosadas na listagem da autoridade fiscal.

Quando da Diligência, desta forma se manifestou a Recorrente (processos de créditos nºs 16349.000281/2009-46 e 16349.000273/2009-08, às fls. 3.873/3.886 e 4.072/4.078), "(...) *Por fim, quanto aos bens glosados, podemos ainda identificar diversos itens que estão totalmente relacionados ao processo produtivo da requerente, notadamente, malha algodão, tesoura, proteção chaira, formulário de declaração de aves, sensor de temperatura, modulo analógico, sensor de luz, lâmina -bisturi, colher de aço inox, borracha raspadora depiladora de suínos, luva látex coleta de sêmen, camisa vemag.*

Todos os itens acima descritos são utilizados diretamente no parque fabril durante ao processo produtivo da requerente.

Neste sentido, a "proteção de chaira" diz respeito ao item ligado ao amolador de facas. Temos ainda dentro deste mesmo ponto de vista a tesoura, o bisturi, a colher. São itens utilizados dentro do processo produtivo para limpeza, desossa e demais procedimentos no tocante à manipulação do principal insumo da requerente, qual seja, animais (aves, suínos, em especial).

Convém frisar que o local onde se realiza todo o processo produtivo há de ser refrigerado, por imposição regulatória, sendo fundamental a manutenção da temperatura, daí a razão de se considerar insumo o sensor de temperatura, sensor de luz, módulo analógico".

Pois bem. Verifica-se que dentro dos itens glosados (conforme consta da Planilha de fls. 1.216/1.219), como: *etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, embreagem, lamina, alfinete, termostato, mola, bolsa pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, anel de pressão, bucha, parafuso, tesoura, proteção chakra, formulário de declaração de aves, sensor de temperatura, modulo analógico, sensor*

de luz, lâmina-bisturi, colher de aço inox, borracha raspadora depiladora de suínos, luva látex coleta de sêmen, pelas suas características são insumos, uma vez que tratam-se de equipamentos, ferramentas e materiais utilizados na atividade produtiva ou em máquinas com esta destinação.

Entendo que a simples descrição dos produtos e materiais glosados já nos permite reconhecer a sua utilidade, inerência e relevância dentro processo produtivo de industrialização da Recorrente.

Como bem explicado em seu recurso, destaca-se por exemplo, **a faca**, que foi objeto de glosa. Informa que trata-se de equipamento que é manuseado por seus empregados no processo fabril de um frigorífico a fim de elaborar cortes, descartar partes da matéria-prima a ser inutilizada, entre outras funções. Significa dizer, assim, que é um equipamento inerente e essencial no próprio processo de fabricação dos alimentos pela recorrente. No mesmo caminho podemos ainda ressaltar a glosa do termostato e o sensor de temperatura, que estão diretamente vinculados à atividade produtiva e industrial da recorrente, eis que, como foi ressaltado durante a defesa, estamos diante de produtos alimentícios com rígido controle de higiene e padrões de qualidade, inclusive, de TEMPERATURA.

Ressalta ainda ser possível reconhecer a viabilidade do crédito para os materiais adquiridos visando à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, por estarem vinculados à atividade econômica e produtiva, caracterizando como insumo.

Contesta, ainda, a glosa de outros bens, como: etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros. Alega que alguns desses itens chegam a incorporar o produto final, como etiquetas para fatiados, adesivo perdigão, folha plástica incolor para envolver produtos. E que, caso assim não se entenda, isto não significa dizer que deixam de gerar crédito, pois as embalagens estão vinculadas à elaboração e ao produto final, independentemente do acabamento desta, do formato e capacidade, tratando-se de um material que acompanha o produto a ser comercializado.

Neste caso, tendo em conta que a hipótese de crédito de aqui se trata é a decorrente de aquisição de bens utilizados como insumo e considerando os vários tipos de materiais mencionados pela interessada, diga-se no meu entender, "quase" todos geram créditos, uma vez que efetivamente respondam pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda (desde que não façam parte do ativo imobilizado).

Desta feita, analisando-se a relação de glosas às fls. 1.216/1.219, considerando-se os argumentos da empresa e com base nos documentos e informações juntados aos autos (laudo técnico e funcionalidades), verifica-se o direito ao crédito dos insumos adquiridos, conforme notas fiscais relacionadas, sendo que há que se reverter as glosas contestadas para os itens constantes na referida planilha, **exceto, para o seguintes bens constante da relação**: clichê impressão de embalagens, óleo Verkol, Copolímero (Polietileno), adoçante zero cal, lenha nativa seca, botijão de gás, Granpean Bread Crumb, Crumb Bland Karitto, Resíduo madeira pó de serra, soro de leite permeato, dos bens da NF nº 91607 (placa eletrônica CPU - Formax, bucha e porca), malha algodão e camisa vemag, (estes últimos tratados em tópico anterior).

Quanto a esses bens excluídos, não foi possível comprovar sua efetiva utilização no processo industrial da empresa (como custo de produção).

8.2. j) Cimentos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ARAÚJO, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Alega em seu recurso que **"Assim, bens como cimento 50 kg e pallet de madeira foram excluídos da base de cálculo"**.

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto ao item CIMENTO 50KG, como bem asseverado pela fiscalização, não há como entender seu uso em atividade de produção, senão para ser utilizado em reparos ou construção de imóveis. Portanto, há que ser mantido a glosa.

9- Dos SERVIÇOS Utilizados como Insumos

9.1- Diversos Serviços glosados como Insumos

Aduz em seu recurso que embora tenha impugnado sob a noção de insumo no sistema não-cumulativo de PIS e COFINS diversos bens, efetua de forma mais breve e já fazendo remissão a todos os fundamentos ventilados até o momento, defesa quanto à glosa de **diversos serviços** que não foram acolhidos como insumo (item 4.3.3 do despacho decisório - "a", "b" e "c").

Conforme informado pela Recorrente, dos montantes informados a título de serviços utilizados como insumo a fiscalização glosou: *a) as aquisições de pessoas físicas não sujeitas ao pagamento do PIS/COFINS; b) aquisições de serviços que não se enquadram na noção estrita e ligada ao IPI de insumo (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando em descrição genérica e exemplificativa os seguintes créditos dos seguintes serviços: MOVIMENTAÇÃO SAÍDA, DE MONTAGEM/DESMONTAGEM, limpeza, recuperação frio, carregamento de aves para venda, repaletização, despachante aduaneiro, inspeção sanitária, análise da água, entre outros. c) pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa; d) os valores das notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de serviços.*

Os itens glosados constam da Planilha "NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos", às folhas 1.199 a 1.215 e da Planilha "NF Glosadas Operações sem direito a crédito (CFOP)", à fls. 1.216 a 1.219.

Quanto aos itens "a", "c" e "d" relacionado acima (tópico 4.3.3 da Informação fiscal), a recorrente remete aos argumentos já colocados sobre o mesmo assunto, em relação às aquisições de bens, enfatizando a total improcedência das glosas.

No entanto, informa que *"(...) Daremos ênfase, todavia, o item "b" que cuida de diversos serviços glosados, entre eles MOVIMENTAÇÃO SAÍDA, DE MONTAGEM/DESMONTAGEM, LIMPEZA, RECUPERAÇÃO FRIO, CARREGAMENTO DE AVES PARA VENDA, T -IPALETIZAÇÃO, DESPACHANTE ADUANEIRO, INSPEÇÃO SANITÁRIA, ANÁLISE DA ÁGUA, ENTRE OUTROS.*

"(...) Tais crédito são legítimos em virtude de as prestações de serviços realizadas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e contribuintes de PIS/COFINS serem totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da recorrente.

Por exemplo, entre os serviços prestados está a limpeza e inspeção sanitária. Na atividade desempenhada pela recorrente, diante de suas peculiaridades, tais serviços são essenciais e inerentes ao seu processo produtivo com a finalidade de obtenção de receita, principalmente, com qualidade, como determina a legislação."

Em relação aos serviços, os mesmos são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores dos serviços prestados por pessoa jurídica, os aplicados na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda, assim considerados somente aqueles serviços que, por serem aplicados na cadeia produtiva da

empresa, concorrem como custos no processo de transformação dos insumos e produtos intermediários em produto pronto e acabado para venda.

Ocorre porém que, da listagem “NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos”, às folhas 1.199 a 1.215, para linha 03 do Dacon, tendo em conta a descrição das operações, conforme bem asseverado pela decisão recorrido, verifica-se que a maior parte dos serviços claramente não consistem de insumo e em relação à outra parte dos serviços não há como afirmar que sejam insumo, pois somente pelas descrições não é possível identificar sua real natureza e aplicação dentro da empresa.

As operações registradas têm consignadas as descrições: SERVIÇO MONTAGEM/DESMONTAGEM SEM CONTRATO, SERVIÇO RECARGA CARTUCHO IMPRESSORA, SERVIÇO MOVIMENTAÇÃO SAÍDA (a maioria das operações), SERVIÇO LIMPEZA GERAL EM INSTALAÇÕES, ALUGUEL VEICULO CARGA, SERVIÇO MÃO DE OBRA, SERVIÇO VIGILÂNCIA, SERVIÇO MONITORAMENTO, PESAGEM CAMINHÃO, SERVIÇO INSPEÇÃO SANITÁRIA, SERVIÇO RECUPERAÇÃO FRIO, SERVIÇO REFORMA *PALLETS*, SERVIÇO TREINAMENTO, SERVIÇO LIMPEZA GERAL EM INSTALAÇÕES, SERVIÇO CAMINHÃO MUNCK, SERVIÇO DE APLICAÇÃO DE STRECH - *PALLET*, OUTROS SERVIÇOS, SERVIÇO DE CARREGAMENTO DE AVES P/ VENDA, SERVIÇO DE REPALETIZAÇÃO (TROCA *PALLET*), SERVIÇO TRANSPORTE FUNCIONÁRIOS, SERVIÇO DESPACHANTE ADUANEIRO, SERVIÇO MONTAGEM/DESMONTAGEM, SERVIÇO ANALISE D'ÁGUA e OUTROS.

Em sua manifestação quando da diligência nos processos de créditos (PIS e Cofins), a recorrente informa e reafirma que *"(...) De outra parte, temos ainda serviços que com clareza meridiana são considerados insumos: serviço portuário, serviço de movimentação de carga saída, serviço de monitoramento, serviço de inspeção sanitária, serviço de vigilância, serviço de limpeza de instalações, aluguel de veículo de carga, serviço de pesagem, serviço de armazenagem, reparo alojamento, serviço de recuperação de frigorífico, serviço de estrech, serviço de lavagem de uniformes (indumentárias).*

Apresenta algumas definições, conforme o fluxograma e Laudo técnico, bem como atividade da requerente, os seguintes serviços glosados pela Fiscalização:

(i) - serviço técnico: são aqueles prestados em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por exemplo, o serviço de monitoramento, serviço de recuperação de frigorífico;

(ii) - serviços de limpeza, lavagem dos uniformes indumentárias), **inspeção sanitária: do mesmo modo que as indumentárias, trata-se de procedimento obrigatório segundo regulamentação do setor a completa limpeza e higienização do local e também dos uniformes (indumentárias)**, estando totalmente vinculadas ao processo produtivo da atividade de frigorífico e do setor alimentício, conforme laudos, documentos, normativas e jurisprudência do CARF. Do mesmo modo o serviço de inspeção sanitária;

(iii) - serviço de movimentação de carga: conforme fluxograma e laudos tais serviços ocorrem durante todo o processo produtivo mediante carga e descarga de insumos (frango, outras matérias-primas), durante a industrialização, bem como no momento da venda das mercadorias elaboradas;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, As

sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/

08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(iv) - expedição e armazenagem: o processo produtivo é extremamente amplo e complexo, de tal maneira que há armazenagem de matérias-primas, como o caso de cereais, utilizados na elaboração de seus produtos. Além disso, produtos acabados cuja armazenagem se dá venda, sobretudo, nas operações de exportação.

A Fiscalização em sua Informação Fiscal quando da diligência (fls. 4.015/4.016 e 4.058/4.059), informa que "(...) Quanto aos Serviços Utilizados Como Insumos – Ficha 06A – Linha 03, foi glosado o aluguel de veículos porque a Lei 10.637/2002, art. 3º, inciso IV, estabelece que podem ser descontados créditos sobre “IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, o que não inclui veículos.

Por evidente, os serviços SERVIÇO ANIMAÇÃO/SONORIZAÇÃO, SERVIÇO ANUNCIO, SERVIÇO PROPAGANDA, SERVIÇO DESPACHANTE ADUANEIRO, SERVIÇO PORTUÁRIO, não são realizados nas unidades da empresa com fins de produção. Nada se pode afirmar a respeito de OUTROS SERVIÇOS, SERVIÇO EXTRAORDINÁRIO, SERVIÇO MÃO-DE-OBRA, SERVIÇO MONITORAMENTO, SERVIÇO RECARGA CARTUCHO IMPRESSORA, SERVIÇO TRANSPORTE FUNCIONÁRIOS. Todos os demais serviços são realizados nas unidades da empresa ou têm relação com as atividades da empresa. Nenhum dos serviços glosados, entretanto, atende às condições definidas na IN SRF 404/2004, art. 8º, §4º, inc. I, alínea b: “*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*”. (destaquei)

A informação abaixo consta do relatório "NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos", de folhas 1.199/1.215, tendo sido apenas reordenada e totalizada pela descrição do produto. **A contribuinte foi intimada a, “com relação a cada bem ou serviço citado abaixo, esclarecer a participação de cada um no processo produtivo da empresa, identificando a etapa onde é utilizado e para que finalidade” e não atendeu a este item.**

Afirma que entre os serviços descritos, temos ainda: Serviço de pesagem, o qual é utilizado no processo produtivo para pesagem da matéria-prima. Serviço de stretch, também utilizado durante o processo produtivo para embalar os produtos a serem vendidos, especialmente, no caso de exportação. Serviço portuário, de fundamental importância nas operações de exportação de seus produtos, intimamente ligado ao serviço de armazenagem. 10. Reparo de alojamento, cujo crédito há de ser concedido conforme art. 3º, inciso VI, da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002. Aluguel de veículo de carga, considerado um insumo por transportar matéria-prima e também os produtos elaborados.

Dos montantes informados na linha 3 da ficha 6A do Dacon como gastos com serviços utilizados como insumos, glosaram-se os que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 8º, §4º, inc. I, alínea "b" da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

A recorrente reclama das glosas, em seu recurso retoma a defesa do critério da inerência e essencialidade dos itens para a sua atividade produtiva. Acrescenta que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo.

Analisando-se o laudo técnico e levando-se em consideração os argumentos da Recorrente, especificamente quanto aos **serviços prestados de limpeza de instalações e inspeção sanitária**, entendo que pela atividade desempenhada pela recorrente, diante de suas peculiaridades, tais serviços são essenciais e inerentes ao seu processo produtivo com a finalidade de obtenção de receita, principalmente, com qualidade, como determina a legislação e há de se ter em mente que a recorrente é fabricante de gêneros alimentícios, sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza.

No ramo a que pertence, as exigências de condições ambientais das atividades, se não atendidas, implicam na própria impossibilidade da produção. Nesse contexto, entendo que há perfeito enquadramento na definição de insumos aqui esposada. A assepsia ambiental é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os serviços de limpeza e inspeção sanitárias, haveria a possibilidade de interdição do estabelecimento produtivo.

No mesmo sentido entendo que o **serviço de análise de água**, que como já exposto, a recorrente por ser fabricante de alimentos destinados ao consumo humano, segue rígidos controles de higiene e boas práticas de fabricação, inclusive por determinação legal, sendo o controle de seus insumos algo obrigatório. No caso da água, ela participa em diversos momentos do processo produtivo, desde a limpeza dos insumos, a fabricação e a limpeza do próprio parque fabril.

Assim, impõe-se considerar a abrangência ao termo "insumo" para contemplar, no creditamento, desses serviços (**limpeza das instalações, inspeção sanitária e análise de água**), devidamente comprovado nos autos, mediante notas fiscais de prestação de serviços específicas.

Quanto aos demais serviços relacionados e glosados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial/industrial, nada mais.

Novamente, rechaço a acusação recursal. Como já dito, a fiscalização não se furtou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, e também as relacionou, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, no demonstrativo "NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos".

Como se vê, não há como atestar que estes serviços tenham sido efetivamente utilizados, de forma direta, no processo produtivo, sem que o interessado faça descrição pormenorizada de como se dá essa utilização, ônus que lhe cabe e não o fez no momento apropriado (quando da diligência, conforme visto na Informação Fiscal), de acordo com o sistema de distribuição da prova adotado no processo administrativo federal.

No entanto, concluindo, entendo que deve ser revertido apenas as glosas dos serviços de **limpeza das instalações, inspeção sanitária e análise de água**.

Os demais serviços glosados neste tópico, por falta de prova da pertinência e da essencialidade do serviço, nos termos do conceito de insumo adotado neste voto, mantenham-se as glosas.

9.2- Pagamentos de fretes

A fiscalização também desconsiderou o frete na transferência entre estabelecimentos sob alegação de serem "produtos acabados", com base em presunção vinculada ao fato de que a transferência se deu entre estabelecimentos da recorrente.

Segundo a Informação Fiscal, dos valores informados a título de “Bens utilizados como Insumo”, a fiscalização glosou as despesas com os serviços de fretes constantes da memória de cálculo sob a denominação “SERVIÇO FRETE E CARRETO”, **que correspondem a serviços contratados para transferências de produtos acabados entre filiais** e valores escriturados em contas que refletem despesas com vendas: na conta 0501 DESPESAS COM VENDAS, sub contas n.º 0000510580 “ Frete Transf. Prod. Acabados (UP p/Filiais)”, e n.º 0000510581 “ Frete Transf. Prod. Acabados (Entre Filiais)”. Informa que cada um dos conhecimentos de transporte glosados está especificado na listagem “NF Glosadas - Fretes de Transferência de produtos acabados” juntado às fls. 1.244/1.470

Alega a Recorrente ser improcedente essas glosas, pois a fiscalização teria se “utilizado de presunção sem previsão em lei de que se tratava de produto ‘acabado’, sem realizar qualquer prova sobre o fato”. A expressão “produto acabado” como utilizada pelo Fisco é equivocada e não leva em consideração o contexto peculiar da atividade da recorrente.

Afirma que todas as transferências, desde o ingresso da matéria-prima básica (por exemplo, grãos) até o produto industrializado acabado e com destino ao consumidor (frete por meio de veículos específicos segundo regras da ANVISA) decorrem de uma participação ativa no processo produtivo, sendo essenciais e inerentes a sua atividade econômica, a fim de permitir que, deveras, possa a recorrente comercializar seu **produto industrializado** (qualidade e condições de consumo para o adquirente).

Descreve os fretes praticados durante o processo produtivo de alude terem sido ignorados pelo fisco, como segue:

1. frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos); 2. A impugnante remete para industrializar a ração; 3. Após, encaminha por frete até seus integrados, os quais criam animais (frangos, entre outros) e remetem novamente à impugnante; 4. há industrialização com emprego de tais matérias primas; 5. a. Frete do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado; 5.b. Frete até outro estabelecimento da impugnante para armazenagem e venda final.

Destaca ainda que “(...) Mesmo o frete entre o frigorífico e os estabelecimentos de distribuição (câmaras frigoríficas) e, posteriormente, o envio ao destinatário final, há participação no ciclo de produção”.

“Daí porque se pode afirmar, peremptoriamente, que há processo produtivo, desde o recebimento da primeira e mais rudimentar matéria-prima (ex: sorgo) até o recebimento pelo destinatário; final em condições aptas ao consumo humano (supermercado)”.

Citando a Portaria da ANVISA SVS/MS nº 326/2007 e Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984, conclui que o processo produtivo da recorrente não termina no frigorífico, **mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano**, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes, razão pela qual “tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita”.

Como analisado na decisão *a quo*, para que bem se analise a questão posta, **importa que se tenha em conta, antes de tudo, a evolução legal relativa ao creditamento de valores relativos a serviços de fretes pagos pela pessoa jurídica, contribuinte no regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins.**

A Lei nº 10.637, de 2002, que instituiu o regime de apuração não cumulativa PIS/Pasep, já estabelecia, por meio de seu art. 3º, os valores que poderiam integrar a base de cálculo do crédito passível de utilização pelo contribuinte da contribuição, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo. As disposições de tal artigo foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865, de 2004, contudo, não houve qualquer modificação no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos serviços utilizados como insumo.

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS, 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. Já o art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa do PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I, da mesma lei).

Vê-se, então, que, em se tratando de serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

1- no caso de se entender que o serviço seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002); e **2-** no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003).

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo base a ser informada na linha 01 ou na linha 02, conforme o caso.

Esclareça-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 de insumos, ou seja, a terceira das hipóteses acima postas. Razão pela qual a análise deve ser se os valores glosados referem-se a custos, vinculados a aquisições de insumos.

Inicialmente, não procede o argumento de que a fiscalização teria ignorado alguns dos fretes praticados durante o processo produtivo. Como visto, o Fisco glosou as despesas escrituradas pela interessada em contas próprias para registro de despesas com vendas na conta **0501 - DESPESAS COM VENDAS, sub contas n.º 0000510580 " Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)", e n.º 0000510581 " Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)".** Razão pela qual não podem ser aceitas como despesas vinculadas a operações de aquisição de insumo.

A recorrente, por seu turno, em seu recurso, claramente trabalha no sentido 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. Argumenta que “o processo produtivo da Recorrente não termina no frigorífico, mas quando o

produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final” pelo que os fretes que menciona “participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita”.

Em análise à contestação, verifica-se que não procede a alegação de que a fiscalização teria se “utilizado de presunção sem previsão em lei de que se tratava de produto ‘acabado’, sem realizar qualquer prova sobre o fato”. Como pode ser visto, as próprias descrições das mencionadas contas contábeis, evidenciam a natureza das operações lá escrituradas. Por óbvio que não caberia a autoridade fiscal comprovar que as despesas escrituradas pela empresa como despesas de vendas de fato consistem deste tipo de operação. Ademais, em se tratando de direito de crédito que a contribuinte pretende ter reconhecido, caberia a ela, isto sim, a prova de que os valores registrados como despesas com vendas consistem, como declarado em Dacon, de despesas de transportes vinculados a operações de aquisições de insumo.

Quando da diligência, nada mais foi acrescentado sobre os fretes.

Assim, restou claro nos autos que os valores dos fretes glosados de fato não se referem a fretes vinculados a operações de aquisição de insumo e, correta, portanto, a **exclusão destes valores** dos montantes mensais informados na **linha 02 do Dacon** (relacionados às fls. 1.244/1.470), própria para informar as despesas com aquisição de insumos.

10- Vedação a geração de créditos - aquisições de bens ou serviços - alíquota zero

Informa em seu recurso ainda, a glosa de diversos produtos sob alegação de não serem tributados (item 4.3.2, "d"), em especial (fl. 5.074), "(...) *defensivo, leite, queijo, cebola, massa de mandioca, palmito enlatado, alho em pasta, tempero para carne, aroma de galinha, calcário, caulim, sodalita, desinfetante, herbicida, farinha de trigo, farinha de milho, vacinas, lispec, antibiótico, ivermectina, amoxilina injetável, sêmen suíno*", havendo improcedência na glosa de referidos créditos.

O Fisco glosou as aquisições desses bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Listou no relatório “Glosadas Alíquota zero”, às fls. 1.220/1.237, todos os itens glosados, indicando o dispositivo legal correspondente que reduziu a alíquota; na primeira folha, traz um quadro onde indica as legendas para os motivos das glosas.

Este argumento não merece ser acolhido haja vista que a alíquota incidente sobre tais produtos ter sido reduzida à zero, não pelo dispositivo alegado pela interessada, mas por força do inciso III, do art. 28, da Lei nº 10.865/04, que determina que:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de (...):

III- produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI” e (...).

Em análise aos mencionados capítulos, verifica-se que os mencionados bens, e os demais que foram glosados pelo mesmo motivo (identificados na Informação Fiscal pela **legenda CAP78**), se enquadram aos tipos de bens lá previstos.

A recorrente, alega ainda que, “em se tratando de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 01 dia, entre outros)” que se enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, há que ser mantido o crédito presumido, pelo que “impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925”.

Como bem concluído pela decisão recorrida, também não procede esse argumento de defesa. Destarte, a Lei nº 10.925/2004 revogou os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, que tratavam do crédito presumido possível para as pessoas jurídicas que produziam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos NCM lá indicados, passando este tipo de crédito a ser regrado, a partir de então, pelo art. 8º desta lei.

Todavia, o inciso II do §2º do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2003, que vedam a geração de créditos das contribuições em relação a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, permaneceram plenamente vigentes e igualmente aplicáveis ao crédito presumido, não havendo qualquer conflito nos regramentos postos pelas mencionadas leis em relação a esta matéria.

E é por conta dessa vedação expressa em lei que também é improcedente o argumento de que é totalmente viável a manutenção do crédito em relação a produtos “vinculados à noção de insumos”, tais como “vacinas, antibióticos, amoxilina, ivermectina, entre outros”. Esses produtos, por se tratarem de bens sujeitos a alíquota zero, não houve tributação em sua aquisição, pelo que não há o alegado direito a crédito.

Quanto ao argumento de que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório, não cabe aqui qualquer manifestação, pois, como visto, a vedação está prevista em lei, sendo este CARF incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

De acordo com a **Súmula Carf nº 02**, o CARF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses previstas no art. 62 do Regimento Interno.

Desta forma, improcedentes os argumentos de defesa, mantém-se a glosa, dos insumos constantes da planilha às fls. 1.220/1.237.

11- Notas fiscais - aquisições de pessoas jurídicas - com suspensão obrigatória de PIS

Argumenta em seu recurso que no despacho decisório (item 4.3.2 "g") rejeita o crédito integral (ordinário - 7.6% no caso da COFINS e 1,65% na hipótese de PIS), em relação às aquisições) de pessoas jurídicas que venderam insumos com tributação (9,65%) à recorrente, sob alegação de nos meses de outubro a dezembro de 2006, a aplicação da suspensão seria obrigatória.

O primeiro ponto decorre da circunstância de que o crédito integral há de ser mantido uma vez que a aquisição ocorreu mediante tributação de 9,25% (COFINS + PIS). Portanto, se houve aquisição sem a suspensão de pessoa jurídica de insumo, aplica-se o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002, implicando na legitimidade do crédito em tais operações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS AYCELM, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isto porque, a Lei nº 10.925/2005 somente cabe aplicação, nas condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e COFINS. Se não ocorreu venda com suspensão, aplica-se a regra geral, ou seja, as Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, que permite nesta hipótese o crédito ordinário integral.

Pois bem. Da base de cálculo do crédito básico (art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002), a autoridade fiscal glosou os valores das aquisições de insumos, **no caso, de milho (NCM 1005.90.10) e de soja a granel (NCM 1201.00.90)**, que representam aquisições de pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins.

Acrescenta: que, à época de suas ocorrências, as aquisições de tais produtos por agroindústrias já estavam reguladas pelos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004; a Perdigão Agroindustrial S/A preenche todos os requisitos elencados no art 4º da IN SRF 660/2006, configurando, então, a hipótese para qual a mencionada lei, artigos 8º e 9º, determina que não há incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Informa, ainda, que cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “NF Glosadas - Aquisicao PJ - Suspensão obrigatória”, às fls. 3.444 a 3.536, do processo.

Destarte, o artigo 8º da Lei 10.925/2004 passou a tratar do crédito calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003 – , especificamente para o caso de estes serem adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Tal dispositivo passou a permitir que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos que indica, deduzam, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado pela aplicação de uma alíquota diferenciada ao montante das aquisições dos insumos adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Desta feita, para este tipo de insumo, não se aplica o crédito calculado nos termos do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, mas o crédito calculado nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

A impugnante não nega tal fato, mas defende o crédito argumentando que a suspensão de PIS e Cofins, à época dos fatos, a teor da IN 660/2006, era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração) e que, se as aquisições ocorreram mediante tributação, há direito ao crédito pelas alíquotas ordinárias, previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002: Veja-se (fl. 5.085):

"A mais disso, até o advento da IN RFB nº 977, de 2009, as vendas com suspensão NÃO ERAM OBRIGATÓRIAS, o que se pode concluir da interpretação da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada por aquela quanto ao art. 4º".

Pois bem. À presente matéria foi muito bem analisada pela decisão *a quo*, que adoto como fundamentos, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, os argumentos expostos que passam a fazer parte integrante do presente voto, mesmo porque a recorrente não apresentou qualquer defesa em face deles, apenas repisando os argumentos da manifestação.

A presente matéria, além do artigo 8º, importa o art. 9º da Lei 10.925/2004. Através deste, a lei suspendeu a incidência de PIS e Cofins nas vendas de produtos in natura de origem vegetal,

e de insumos para a produção de mercadorias mencionadas no caput do art 8º, conforme descrito acima, desde que as vendas fossem feitas pelas pessoas jurídicas e cooperativas mencionadas e destinadas a pessoas tributadas pelo lucro real:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I- aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II- não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicarseá nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF.

(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004). (grifo nosso)

Note-se que, nos casos em que o adquirente tiver direito à apropriação do crédito presumido de que se trata, a aplicação da suspensão da incidência por parte do vendedor dos insumos é regra e não exceção, portanto tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, estabelece marco imperativo, ao dispor que: “A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda.”.

Esses dispositivos foram regulamentados, inicialmente, na IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006, depois revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, com as alterações da IN SRF nº 977, de 14 de dezembro de 2009. Do texto da IN SRF nº 660/2006, anterior às alterações introduzidas pela IN SRF nº 977/2009, é oportuno transcrever os seguintes trechos, que disciplinaram a situação sob análise:

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições

Dos produtos vendidos com suspensão

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

[...]IV- de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º;

§1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§1º Para os efeitos deste artigo, entendese por:

[...]II- atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e [...]

Das condições de aplicação da suspensão

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I- apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II- exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

II- I utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I- a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II- a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

[...]

Do Crédito Presumido Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos

agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I- destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]Dos insumos que geram crédito presumido

Art. 7º Somente gera direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º os produtos agropecuários:

I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País com o benefício da suspensão da exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º;

II- adquiridos de pessoa física residente no País; ou

III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País. (grifos nossos)

Como se vê, a suspensão foi estabelecida pelo artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 e regulada pelo art 2º da IN 660/2006. No art 4º da IN, foram colocadas os requisitos necessários e suficientes para que a suspensão se impusesse; note-se que o previsto no §1º deste artigo não consiste de uma condição ou requisito para que a operação de venda se opere com suspensão das contribuições, mas de obrigações a serem cumpridas pelas partes envolvidas na operação.

É inequívoco, pois que, quando o adquirente dos bens preenchesse as condições previstas nos incisos I a III do art. 4º da IN 660/2006, ainda em sua redação anterior à dada pela IN nº 977/2009, suas aquisições seriam obrigatoriamente feitas com suspensão das contribuições na etapa anterior da operação independentemente de qualquer solicitação efetuada pelo fornecedor ou informação prestada pelo respectivo adquirente; seria, todavia, compulsório que o adquirente prestasse as pertinentes informações ao vendedor dos bens, mediante a apresentação do Anexo I daquele diploma, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação.

Posteriormente, a IN nº 977/2009 introduz alterações à IN 660/2004, deixando explícita a obrigatoriedade da suspensão em questão a partir de 4 de abril de 2006; observe-se que o §1º do art 4º, que prevê a exigência da Declaração do Anexo I, foi revogado expressamente:

Da Aplicação da Suspensão (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I- apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II- exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

*III- utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.
§1º (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009) §2º (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]Art.11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I- em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; (g.n.)

Portanto, para que a suspensão das contribuições se imponha, todos os requisitos elencados nos incisos do art 4º da IN SRF 660/2006, e somente eles, devem estar presentes. Sendo assim, no presente caso, preenchidos pela impugnante (adquirente) os tais requisitos, só se poderia cogitar de não ser aplicável a suspensão (para o vendedor) na hipótese, aparentemente remota, de a impugnante adquirir produtos agropecuários, a serem utilizados como insumo, de pessoas jurídicas diversas daquelas tipificadas no art. 3º, inciso III, da IN SRF nº 660/2006, ou seja, de pessoa jurídica ou cooperativa que não exercesse atividade agropecuária.

Resta claro que a venda com suspensão é direito do vendedor (art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e art. 2º da IN 660/2004), quando se verifique a hipótese legal para tanto (art. 4º da IN 660/2004), sendo o adquirente, por seu turno, obrigado a fornecer-lhe, quando solicitado, a declaração contida no Anexo I do §1º do art. 4º da IN 660/2004, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação (na redação original da IN).

Assim, cabe razão a autoridade fiscal quando afirma que a consequência do pagamento indevido da contribuição pelo vendedor, caso tenha ocorrido, é simplesmente a repetição do indébito, não se configurando qualquer hipótese legal de geração de crédito para o adquirente.

Com efeito, o fato de as vendas terem ocorrido sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito em relação ao setor agroindustrial. A interessada, portanto, pretende se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição indevidamente recolhida.

Diz, ainda, a autoridade fiscal que “Restaria à Perdigão Agroindustrial S/A apurar os créditos presumidos oriundos das compras com suspensão”. Nesse sentido, como relatado, a impugnante solicitou que fosse reconhecido a “procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido”. Em que pese a menção da autoridade fiscal, sobre eventual direito a crédito presumido, não há como ora acolher o pleito da impugnante. Vejamos.

O Dacon instrumento através do qual a empresa deve manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos possui fichas e linhas específicas que devem necessariamente refletir a real composição da base de cálculo dos créditos apurados, identificando corretamente os custos e despesas que as compõem, ocorridos ao longo do respectivo período de apuração; ou seja, os custos que compõem a base de cálculo dos créditos apurados no Dacon devem estar corretamente neste informados, conforme a sua natureza, a fim de que reste perfeitamente demonstrada a origem destes, para fins de viabilizar a oportuna e necessária análise e conferência pela administração fazendária competente, no caso, a DRF que possui a competência originária para analisar e decidir sobre o crédito da impugnante, utilizados por meio de desconto ou objeto de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação.

Firme-se, então, que nos casos de desconto de créditos e de pedidos de ressarcimento/compensação, não se pode prescindir das informações que estão declaradas no Dacon e mesmo das formalidades de que se reveste este demonstrativo/declaração. A declaração válida à época

do pedido tem que ser considerada para todos os efeitos legais, visto que os fatos ali descritos devem representar de forma inequívoca o direito da impugnante.

Outrossim, como é no Dacon que o impugnante demonstra o crédito pretendido/utilizado, não resta dúvidas que a análise e reconhecimento deste crédito limita-se ao escopo do que consta no próprio Dacon não sendo, portanto, permitido a Autoridade Administrativa, em sede de análise de contestação de decisão que não reconheceu o crédito do impugnante, conceder crédito diverso do informado ou não constante deste demonstrativo. Ou seja, à Autoridade Administrativa julgadora não cabe assentir com a inclusão, na base de cálculo do crédito pretendido, de custos e despesas, supostamente hábeis de gerar créditos, não informados ou incorretamente informados, que seja, no respectivo Dacon, em detrimento da função precípua deste demonstrativo e da competência originária da DRF para analisar e decidir sobre o crédito da impugnante. Observe-se que se assim não fosse, restaria prejudicada a correta aferição e controle pelo fisco da procedência e do real e efetivo aproveitamento dos créditos pelos impugnantes".

Logo, é necessário que a apuração do crédito esteja perfeitamente demonstrada no Dacon, em havendo qualquer erro de declaração é ônus do impugnante corrigi-lo em tempo hábil a fim de se assegurar que a análise de seu direito seja realizada de fato sobre o direito creditório que acredita possuir.

Portanto, deve-se manter a glosa efetuada pelo Fisco.

12- Do valor do IPI recuperável

Alega que o Fisco sem adequada motivação e justificativa jurídica, glosou os créditos vinculados ao custo do IPI dos produtos adquiridos pela recorrente, sob alegação de que poderão ser recuperáveis (Planilha fls. 1.474).

O IPI vinculado à operação de aquisição de bens da recorrente é custo de maneira que inexistente razão jurídica e previsão legal para determina sua exclusão. Compõe o custo do produto que adquiriu. O fato de a legislação específica do IPI permitir a recuperação - ressarcimento - em decorrência do acúmulo ocorrido quando existirem operações em tributação (NT, isenção, alíquota zero) não é fundamento que permite justificar a glosa do crédito.

Por outro lado, coloca a fiscalização "O valor do IPI, recuperável em processo específico de saldo credor do IPI (art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999), constante das notas fiscais de aquisição deve ser abatido da base de cálculo do crédito".

Como visto, a autoridade fiscal diz o motivo da glosa. Por outro lado, ante a legislação de regência, o argumento expendido pela impugnante não pode ser acolhido.

É a lei, no caso a Lei nº 9.779, de 1999, em seu art.11, que estabelece que o IPI incidente nas aquisições de insumo é recuperável, ou seja, quando o impugnante não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá recuperá-lo por meio de restituição ou ressarcimento e através de compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições, em conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996.

Além disso, como já dito neste voto, as hipóteses de creditamento no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS e Cofins resultam do cruzamento dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. E as mencionadas IN expressamente determinam que, em sendo recuperável, o IPI não integra o valor do custo dos insumos.

No caso, **o IPI excluído foi somente o incidente sobre os insumos**, que é recuperável nos termos da lei, caso em que, independentemente de ter sido utilizado ou não pela interessada, nas formas legalmente permitidas, não integra o valor dos insumos para fins de apuração de crédito no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS e Cofins.

Desta feita entendo correta a exclusão desses valores da base de cálculo do crédito pleiteado.

13- Despesas -alugueis de prédios (rústicos) locados de pessoas jurídicas (imóveis rurais)

Argumenta a Recorrente que (fl. 5.095) *"(...) o ato administrativo também glosou dentro de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002) os seguintes itens": a) Ficha 6A - Linha 05 - Despesas com alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas (item 4.3.4): pagamentos a pessoas físicas e alugueis de imóveis rurais e b) Ficha 6A - Linha 06 - Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica (4.3.5): notas fiscais que não representam aluguel como serviço de copiadora (Xerox).*

A própria recorrente admite em seu recurso que *"Entendemos que embora não previsto em lei, pelo princípio da não-cumulatividade e capacidade contributiva, há de manter o crédito nos aluguéis pagos a pessoas físicas"*.

A autoridade fiscal glosou os valores dos aluguéis pagos a pessoas físicas, alguns referentes a imóveis rurais, que não se enquadram no conceito de prédios, em descompasso com o prescrito no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A impugnante alega que embora não previsto em lei, pelo princípio da não cumulatividade e capacidade contributiva, há de manter o crédito nos aluguéis pagos a pessoas físicas. Defende, ainda, a legitimidade do crédito quanto aos pagamentos de imóveis rurais, na medida em que a o art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não distingue entre prédios urbanos e rurais. Aduz que se inexistente distinção na lei, não cabe ao intérprete distinguir.

Não merecem ser acolhidos os argumentos da impugnante ante a expressa previsão legal: a teor do dispositivo legal acima mencionado, não geram créditos os aluguéis pagos a pessoas físicas e nem os aluguéis de imóveis que não consistam de "prédios".

Deve ser mantidas essas glosas, conforme Planilha de fl. 1.472.

14- Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica

Informa em seu recurso que *"(...) Por sua vez, o item b. (Ficha 16 A - Linha 06 - Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica (4.3.5), ao glosar a locação de máquinas destinadas ao serviço de cópias (Xerox), incorreu em grave equívoco. Isto porque, o serviço de fotocópias é essencial à atividade econômica de qualquer empresa, embora não esteja diretamente vinculado à fabricação do alimento. Assim, diante da noção ampla de insumo e da não-cumulatividade, tal crédito também deve ser considerado legítimo, com a improcedência da glosa realizada"* (g.n).

A autoridade fiscal glosou os valores das notas fiscais que não representam aluguel de máquinas e equipamentos e nem outra operação com direito a crédito, como por exemplo, serviço de copiadora (xerox). Os itens glosados se encontram no relatório “Itens Glosados – Alugueis de Maquinas”, à folha 1.471.

Uma breve análise aos itens contidos na Planilha “Itens Glosados – Alugueis de Maquinas” verifica-se que, a teor da descrição das operações registrada, os valores glosados são referentes a “SERVIÇO DE COPIADORA (XEROX)” e não à locação de máquinas de xerox, como alega a impugnante.

A Recorrente, por seu turno nada trouxe em sede de recurso a fim de comprovar a alegada natureza das operações. À ausência de comprovação do direito ao crédito, mantém-se a glosa.

Portanto, correta a exclusão desses valores do montante informado a título de “Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica”.

15- Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

A fiscalização quanto às despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002), desconsiderou como crédito (item 4.3.6 do despacho - Ficha 16 A linha 07): a) pagamentos a pessoas físicas; b) serviço portuário entre outros (despesas aduaneiras em geral.)

A autoridade fiscal glosou: os pagamentos a pessoas físicas, que não podem gerar créditos a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º, inciso I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; os pagamentos relativos a SERVIÇO PORTUÁRIO e outros cujo CFOP não se referem à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, como prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Quanto às despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, depois de novamente alegar a nulidade em razão do cerceamento de defesa, a interessada argumenta que (fl. 5096 e sgs): “ (...)o crédito decorrente dos pagamentos à pessoa física é devido com fundamento na noção constitucional de não cumulatividade e capacidade contributiva; é preciso reconhecer que o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas aduaneiras e portuárias em geral”.

Acrescenta: “A armazenagem compreende todas as despesas e gastos vinculados a ela, entre elas energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, serviços portuários, entre outros.

Tais despesas são intrínsecas à armazenagem. Por exemplo, a energia elétrica. É um dever legal o armazenamento em câmaras frias com temperatura segundo determinações da ANVISA, SIF, entre outros órgãos públicos. São despesas inerentes à armazenagem e que foram custeadas pela recorrente. Daí porque são legítimas.

Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação. O que nos dá ainda mais legitimidade no crédito.

Não merecem ser acolhidos os argumentos da recorrente.

A alegação de nulidade pelo cerceamento de defesa tem como fundamento o fato de não estar presente no “*sumário das planilhas e documentos... qualquer menção a este caso, com planilhas e documentos que foram utilizados para fundamentar a glosa*”.

Neste caso, salienta-se que todas as operações glosadas foram identificadas a partir dos registros elaborados pela própria Recorrente.

Novamente, como muito bem abordado pela decisão recorrida, não merece ser acolhida a alegação da Recorrente de desconhecer as operações glosadas quando foi da memória de cálculo por esta fornecida como demonstrativo dos valores informados na linha 07 da ficha 6A (DACON) que o Fisco identificou os pagamentos efetuados a pessoas físicas e os relativos a SERVIÇO PORTUÁRIO e outros cujo CFOP não se referem à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, apurando assim os montantes glosados em cada mês, conforme discriminado em seu relatório.

Desta feita, à evidência, é do conhecimento da impugnante o montante informado na linha 07 no Dacon, para cada mês, as operações e seus valores por ela considerados na apuração desses montantes. Também é de seu conhecimento, já que claramente colocado no relatório fiscal, o valor total das operações glosadas em cada mês pela autoridade fiscal, e os motivos e fundamentos legais da glosa.

Essas informações são suficientes para a empresa identificar cada uma das operações glosadas, conforme por ela própria registradas, viabilizando assim a produção da prova do direito ao crédito a elas relacionado. Todavia, como visto, assim não procedeu a impugnante em sua impugnação.

Já quanto ao mérito da questão, por disposição legal expressa o crédito a que o impugnante tem direito é em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Assim quaisquer serviços de armazenagem e transporte que não estejam vinculados a uma operação de venda já efetivada, ou por outra, quaisquer outros serviços, direta ou indiretamente, ligados à operação de venda, que não se refira unicamente a serviço de armazenagem e transporte da mercadoria já vendida, não geram crédito por inexistir permissivo legal para tanto.

Neste caso, a Recorrente não levou a efeito o ônus de comprovar a ocorrência e a natureza das operações por ela incluídas na base de cálculo do crédito pretendido a título de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

Por falta de comprovação do direito pela Recorrente, mantém-se a glosa.

16- Dos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais

Neste tópico, a Fiscalização listou os produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido, em que o contribuinte tomou créditos a **60% da alíquota** para insumos que não se enquadram nas condições da legislação. Segundo a Informação Fiscal, tal alíquota, prevista no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, destina-se apenas para aquisições de insumos de origem animal e que sejam classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e de misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. A aquisição de insumos que não se classifiquem nos citados capítulos e posições fatalmente recai no inciso II, que admite a tomada de créditos a **35% da alíquota**. Da conta ainda que todos os animais vivos listados na planilha são

classificados no capítulo 01 da NCM; milho e sorgo, no capítulo 10; soja, no capítulo 12, lenha, maravalha (aparas de madeira) e resíduos de madeira no capítulo 44 sêmen no capítulo 05, itens que não atendem às condições para creditamento à 60% da alíquota. Também não se admitiu crédito presumido no caso de aquisições para revenda.

Quando foi o caso, a Fiscalização deferiu o creditamento a 35% da alíquota de incidência, conforme se constata na coluna “Valor não reconhecido” da Planilha - "Crédito presumido - detalhe outubro a dezembro" constante das fls. 1.475 a 2.730. As notas fiscais não admitidas estão arroladas na lista “Crédito presumido detalhe” referenciada.

A Recorrente, em defesa ao crédito, afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais (60 ou 35% 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, 6** 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.

Para análise 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.

Documento assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS S. LIMA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS S. LIMA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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.

Verifica-se que o Fisco trouxe uma listagem dos produtos adquiridos com o **benefício do crédito presumido** que sofreram glosa (fls. 1.407 a 2.662), (notas cujos CFOP não representam aquisições, perfeitamente identificados na listagem individualizada, identificadas

na listagem pela informação “Não se aplica” ou “0” na coluna alíquota) ou redução de alíquota. Nessa listagem, a fiscalização, aplicou o percentual de 35% da alíquota das contribuições às aquisições de: animais vivos classificados no capítulo 01 da NCM; trigo, milho e sorgo classificados no capítulo 10; soja no capítulo 12; lenha, maravalha e resíduos de madeira no capítulo 44; sêmen no capítulo 05; itens que também não atendem às condições para creditamento pelo percentual de 60% da alíquota das contribuições. No entanto, conforme consta dos autos, tratam-se de insumos **adquiridos para produção de mercadorias** de origem animal (carnes e derivados para consumo humano), que se trata da atividade fim da empresa.

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 2003.

17- Outros Bens utilizados como insumos - importações (item 4.3.8 do relatório fiscal)

Alega a Recorrente que o Despacho Decisório realizou as seguintes glosas improcedentes: **a)** aquisições de bens que não se enquadram na noção estrita e ligada ao IPI de insumo (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando em descrição genérica e exemplificativa os seguintes créditos: **Partes de Máquinas e peças de reposição de elevado valor, entre outras; b)** importações cujo CFOP não traduz em crédito, especialmente, **compra para ativo imobilizado** (conta 3551), material de uso e consumo (3556) e outras entradas (3949); e **c)** valor do IPI recuperável.

Por outro lado, verifica-se na Informação Fiscal (do Despacho Decisório), que as aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumo (linha 02 da ficha 06B), foram glosados os valores referente às aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, em especial, **as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona**, relacionados na listagem na Planilha "NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos" às fls. 1.149/1.215, das importações cujos CFOP denotam operações sem direito de gerar créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins nesta linha, como por exemplo 3551 - Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 - Compra de material para uso ou consumo e 3949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada - Planilha "NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)" às fls. 1.216/1.219 e dos valores do IPI recuperável constante das notas fiscais de aquisição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 09/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 09/08/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando, inicialmente, que há que se reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Cofins na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins). Então veja-se a legislação:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:***

I- bens adquiridos para revenda;

II- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV- aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

[...] § 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

Da leitura do mencionado dispositivo vê-se que é improcedente essa alegação da Recorrente. Como se vê não são todas as importações que dão direito a crédito, **mas apenas as elencadas nos incisos do artigo.**

Quanto ao direito à tomada de crédito sobre o valor das importações, por outro lado, está exaustivamente regulado no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que admite o desconto de créditos em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições sociais não cumulativas, de bens que sejam destinados à revenda ou à utilização como insumo os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Sendo assim, reitera-se que toca ao contribuinte a prova de que os itens importados enquadram-se nessas hipóteses restritivas, o que não o fez nem em seu recurso nem quando da diligência realizada. Mais uma vez, infelizmente, a recorrente não se preocupou em fazê-lo, perdendo-se em alegações genéricas e alheias aos fatos concretos do processo.

17.2 - Aquisições de partes e peças de reposição - aquisições com CFOP 3949, 3551 e 3556

Em relação às aquisições de peças e máquinas acrescenta que são bens a legislação permite reconhecer como insumo, pois estão vinculados à atividade produtiva da empresa; mas que, caso se entenda se tratarem de máquinas e peças com duração superior a 01 ano, “ao menos, há de se considerar o crédito no presente caso como ativo imobilizado (art. 15, V, Lei n. 10.865/2004)”.

Quanto às glosas de operações de importação registradas com o CFOP 3551 - "Compra de bem para o ativo imobilizado", 3556 - "Compra de material para uso ou consumo" e 3949 - “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, inicialmente alega cerceamento de defesa, alegando que “não localizou a descrição exata no processo administrativo de quais seriam estes bens e, principalmente, o porquê da glosa” e a “total ausência de fundamentação e descrição dos bens glosados”.

A alegação de cerceamento de defesa já foi afastada no tópico anterior deste voto, nada sendo necessário aqui acrescentar.

Com dito, foram glosados pelo Fisco os créditos por insumos tomados sobre as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona. Da mesma forma, a Fiscalização também extirpou do cálculo os valores das importações de notas fiscais com CFOP, por exemplo, 3551, 3556 e 3949.

Este CARF já examinou, por ocasião da prolação do Acórdão nº 3403-002.536 (Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim), a subsistência das glosas listadas pela Fiscalização correspondentes a aquisições de itens cujas conclusões se aplicam à hipótese ora em julgamento:

"Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição dos insumos, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um daqueles bens que foram glosados se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O exame da planilha de glosa revela que a maioria dos bens listados pela fiscalização pode ser considerado como passível de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, 2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, 1º, do RIR/99). Exemplo disso são as vestimentas de proteção dos empregados, os coturnos de segurança e os utensílios utilizados em laboratório.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição.

Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas na planilha de fls. 335 a 379" .

Assim, ante a falta da prova da liquidez e certeza do crédito pretendido, mantenha-se a glosa

17.3- Do IPI recuperável (importação)

Em relação ao IPI, alega ser indevida a glosa, afirmando fazer parte do custo do bem importado. Como já abordado em tópico anterior (item 12), no caso, o IPI excluído, que é recuperável nos termos da lei, caso em que, independentemente de ter sido utilizado ou não pela interessada, nas formas legalmente permitidas, não integra o valor dos insumos para fins de apuração de crédito no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS e Cofins.

Desta feita, entendo correta a exclusão desses valores da base de cálculo do crédito pleiteado.

18- Créditos extemporâneos

Alega que (fl. 5.105/5.106), "(...) os créditos são legítimos conforme declarado em DACON, sendo que a contabilidade dá total suporte. Houve, em verdade, um equívoco material no momento da apresentação de planilha à fiscalização, que possuía valores diferentes neste item em face da DACON. Ademais, não poderia o Fisco simplesmente glosar com base em planilha fornecida pelo contribuinte, cabendo a ele ônus de verificar eventual vício nos valores declarados em DACON".

Ocorre que foram glosados pelo Fisco, da base de cálculo dos créditos descontados, nos meses do trimestre em questão, os valores que se referem à base de cálculo de créditos de outros períodos de apuração, meses e trimestres - valores constantes das planilhas de ajustes contábeis, apresentadas pela impugnante. A fiscalização coloca que o saldo de crédito presente no Dacon dos meses anteriores pode ser aproveitado para desconto dos débitos gerados no mês em curso, como prescreve a Lei, mas que o crédito que não foi informado nos meses anteriores não pode ser informado no Dacon do mês em curso.

A Recorrente, por seu turno, defende que os créditos extemporâneos devem ser considerados no cálculo das contribuições devidas apuradas para o 4º trimestre, pois, em suas palavras:

(i) não se nega a existência dos créditos pelo Fisco; (ii) o impedimento é meramente formal, sendo de rigor atenuar o exagero ao formalismo em detrimento ao próprio direito material, com fundamento na razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e vedação do enriquecimento sem causa do Fisco; (iii) vale lembrar, ainda, que o art. 3º, § 4º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 afirmam: "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes". Ou seja, se não houve o aproveitamento, não impede o aproveitamento nos meses subsequentes, como no presente caso. A lei não traz expressamente a exigência de retificadora.

Escorreita e precisa a análise efetuada pela decisão *a quo*, a qual me filio e as adoto como fundamentos para decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento).

É preciso ter em conta que a forma de utilização tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:

(a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: meio preferencial é o desconto no mês; (b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS e Cofins importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre; (c) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

De tal sorte, como a apuração dos créditos depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Neste sentido, a teor do parágrafo 1.º do artigo 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, os créditos, no regime da não cumulatividade, devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito.

Como alega a impugnante, de fato também mencionado pela autoridade fiscal, o art. 3º, § 4º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 permite que crédito não aproveitado (saliente-se, por meio de desconto) em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Tais dispositivos, no entanto, não querem dizer que despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos a compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores; mas, que créditos, já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no próprio mês de apuração, possam sê-lo das contribuições devidas nos meses subsequentes".

Portanto, quanto ao aproveitamento de Créditos Extemporâneos, entendo que não é possível o aproveitamento direto de créditos resultantes da aquisição de um determinado insumo em mês diverso da aquisição. O que é possível é aproveitar o saldo de créditos, remanescentes após o confronto entre créditos e débitos de um determinado mês, pelo qual poderá restar saldo de créditos a serem aproveitados nos meses subsequentes.

Essa matéria, no entanto já tem entendimento pacificado neste colegiado, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403-002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes.

Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se conhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

19- Créditos inexistentes (item 5 e 7 do relatório fiscal).

Alega a Recorrente em seu recurso que (fl. 5.106):

"Enfim, o item "c" relata a glosa de supostos créditos inexistentes. Ora, por qual razão seriam inexistentes? O despacho decisório não descreve e fundamenta especificamente a razão pela qual tais créditos seriam inexistentes. Não são insumos? Não houve comprovação por notas fiscais? Não consta da contabilidade? Qual a razão jurídica e fática? Inexiste descrição no despacho decisório.

Assim, há evidente nulidade e cerceamento de defesa neste item c (item 5 do despacho decisório), sendo, portanto, improcedente.

Caso não se reconheça a nulidade e o cerceamento de defesa, a recorrente rechaça a glosa, pois, os dados, informações, valores e créditos lançados em contabilidade e em obrigações acessórias fazem prova em favor contribuinte. Como informa a fiscalização, os valores foram lançados em DACON e, diante da ausência de prova e justificativa do motivo que se nega verdadeiramente o crédito, estes devem se presumir legítimos, até mesmo pelo princípio da boa-fé.

Novamente entendo precisa a análise efetuada pela decisão *a quo*, a qual me filio e as adoto como fundamentos para decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99. Veja-se:

"A teor do item 5 do relatório do fiscal, não foram aceitos os créditos de dezembro de 2002 (R\$ 257.771,15) e de fevereiro de 2003 (R\$ 239.701,77), relativos ao PIS/Pasep não cumulativo, que a impugnante pretendeu descontar do PIS/Pasep devido em novembro e dezembro de 2006 – na ficha 13 (Créditos Descontados no Mês PIS/Pasep Regime Não Cumulativo). A autoridade fiscal esclarece que os créditos anteriores ainda não utilizados em 31/12/2005 deveriam, obrigatoriamente, ter sido informados no Dacon de janeiro de 2006, na Ficha 26B – Saldos de Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 PIS/Pasep e na Ficha 28B –saldos de "Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 - Cofins", o que não ocorreu.

Além disso, a autoridade fiscal coloca que não foi confirmada a existência dos saldos informados nas fichas 13, já que estes tinham sido consumidos anteriormente, razão pela qual não podem ser considerados na apuração da contribuição a pagar. Nesse sentido informa: que no Dacon de janeiro de 2006, fichas 26B e 28B, as quais reproduz, os saldos existentes em 31/12/2005 eram R\$ 252.119,97 de Pis e R\$ 779.476,90 de Cofins; e que no balancete daquele período, à folha 2.666, em janeiro de 2006, o saldo inicial da conta "0000114030 PIS a Recuperar" era "R\$ 252.119,97 D" e o da conta "0000114035 Cofins a Recuperar" era "R\$ 779.476,90 D", os mesmos valores informados nas fichas 26B e 28B do Dacon de janeiro de 2006 e relativo a dezembro de 2005.

Por fim acrescenta que os tais saldos, presentes na contabilidade e informados no Dacon de janeiro de 2006, não foram confirmados pelos Despachos Decisórios da DRF, relativos ao 1º

trimestre de 2006 e tratados nos processos 16349.000279/2009-77 (PIS/Pasep), e 16349.000271/2009-19 (Cofins).

Já no item 7 de seu relatório, a autoridade fiscal coloca que tendo em vista os autos de infração relativos ao 1º trimestre de 2006, tratados no processo 11516.721278/2011-91 e relativos ao 2º e 3º trimestres de 2006, tratados no processo 11516.721279/2011-36, o saldo inicial da linha “01.Saldo de Crédito de Meses Anteriores” da ficha 14 (Controle de Utilização dos Créditos no Mês – Contribuição para o PIS/Pasep –Regime Não cumulativo) é nulo em todos os tipos de crédito.

A impugnante reclama que os créditos são legítimos. Nesse sentido, inicialmente, argumenta que o despacho decisório não descreve e fundamenta especificamente a razão, fática ou jurídica, pela qual tais créditos seriam inexistentes - se por não serem insumos, ou por não haver comprovação por notas fiscais, ou por não constar da contabilidade pelo que é evidente a nulidade em razão do cerceamento de defesa.

Alega, ainda, que “os dados, informações, valores e créditos lançados em contabilidade e em obrigações acessórias fazem prova em favor impugnante”. Aduz que, como informa a fiscalização, os valores foram lançados em Dacon e, diante da ausência de prova e justificativa do motivo que se nega verdadeiramente os créditos, estes devem se presumir legítimos, até mesmo pelo princípio da boa fé.

Pelo que acima foi relatado, vê-se claramente que as glosas não foram de valores indevidamente inseridos na base de cálculo do crédito do período em análise, mas de crédito apurados em períodos anteriores, nos anos de 2002 e 2003, trazidos para serem utilizados no quarto trimestre de 2006. Da narrativa da autoridade fiscal, verifica-se que esta esclareceu satisfatoriamente o motivo pelo qual desconsiderou os créditos trazidos de 2002/Dezembro, 2003/fevereiro: os créditos anteriores ainda não utilizados em 31/12/2005 deveriam, obrigatoriamente, ter sido informados no Dacon de janeiro de 2006, compondo, assim, o crédito passível de utilização do primeiro e não do quarto trimestre de 2006; pelo que consta da contabilidade da empresa, os créditos anteriores ainda não utilizados até 31/12/2005, informados no Dacon de janeiro de 2006, já tinham sido utilizados; os saldos presentes da contabilidade e informados no Dacon de janeiro de 2006 não foram reconhecidos nos autos dos processos 16349.000279/2009-77, de PIS/Pasep, e 16349.000271/2009-19, de Cofins. Saliente-se que a autoridade fiscal cuidou de reproduzir as fichas mencionadas a fim de identificar perfeitamente os valores dos créditos não aceitos.

Desta feita, não há que se falar em nulidade do feito fiscal em face do cerceamento do direito de defesa. Como se vê essas informações são suficientes para a empresa identificar os valores excluídos e o motivo da exclusão, viabilizando assim a produção da prova em contrário, ou seja, a prova da existência do crédito e do direito dele se utilizar como fez, nos termos do firmado no item 3 deste voto.

Todavia, como visto, assim não procedeu a recorrente. Em sua manifestação de inconformidade limitou-se a contestar a legalidade do feito fiscal e dizer ser legítimo o crédito pelo simples teor declarado em Dacon, sem, no entanto, trazer qualquer prova da existência do valor lá consignado.

Assim, a contribuinte não levou a efeito o ônus de comprovar as alegações postas contra o feito fiscal".

E, como pode ser visto, no recurso voluntário, a Recorrente em nada se preocupou em apresentar provas do crédito alegado, reputando-se, portanto, legítimo e correto a glosa destes valores no procedimento fiscal.

20. Base de Cálculo do PIS e da Cofins (Omissão de Receitas)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 09/08/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATILIO, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) dedução indevida, da base de cálculo da Contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto, mas se referem a "descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade";

b) inserção indevida (a teor do art 1º, parágrafo único, I, do Decreto 5.442, de 2005), na linha "04.Receita Tributada à Alíquota Zero" das fichas as fichas 7A e 17A valores referentes a "juros sobre capital próprio" recebido da investida Batávia.

20.1 Descontos Incondicionais

Contesta a Recorrente em seu recurso (fls. 5.106 e seguintes), que os valores lançados como **descontos incondicionais**, alegando que houve operação com descrição contábil, emissão de nota fiscal e inclusão na DACON como descontos incondicionais (ou bonificações). Sendo assim, os lançamentos contábeis e obrigações acessórias fazem prova em favor do impugnante, na medida em que o ônus é do Fisco em comprovar cabalmente que determinada operação é tributável por PIS e COFINS, nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional. Afirma que inexistiu prova e demonstração cabal de que todas as operações tributadas não seriam descontos incondicionais. Simplesmente, elencou todos os códigos de operação lançados como desconto incondicional e as tributo por presunção sem previsão legal.

Afirma que todas as operações de descontos e bonificações, estão devidamente escrituradas e lançadas como tal, **eram incondicionadas**. Não restou demonstrado qualquer situação de evento futuro e condicionante na manutenção do desconto e, por conseguinte, da redução do preço. Alega que são todas hipóteses previstas em lei e que o ônus da prova, no caso, é do Fisco.

Verificando-se os autos constata-se que os argumentos da Recorrente não procedem.

Inicialmente, diga-se que para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, cabe à Recorrente comprovar ao Fisco a natureza dos valores excluídos (no caso a natureza dos descontos incondicionais), a teor das hipóteses previstas em lei, conforme por ele lançados em sua escrituração contábil, o que, como veremos não ocorreu no presente caso.

Para tanto, subscrevo as considerações tecidas na decisão recorrida, adotando-as como razão de decidir, com forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

"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 impugnante. 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.

Através da intimação nº 002/00242, instou a impugnante 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 impugnante, verifica-se 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. Saliente-se que a impugnante, naquela ocasião, não se manifestou em relação aos lançamentos, a débito, presentes na conta contábil "330040 Desconto Incondicional —Frigorificados" — item 8 da intimação nº 002/00242.

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, a autoridade fiscal novamente intimou a impugnante, através do Termo de Constatação e de Intimação nº 003/00242 (fls. 1.139/1.143), nos termos que seguem:

[...]

b) *"Em relação ao item 08 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 002/00242 não foi apresentado qualquer documento ou qualquer informação a respeito, tendo sido a resposta ao referido termo completamente omissa em relação a este item;*

Sendo assim, fica o impugnante acima qualificado REINTIMADO para, no prazo de 5 (CINCO) dias, apresentar os seguintes documentos e arquivos magnéticos, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis:

1) Apresentar os documentos representativos dos seguintes lançamentos a débito presentes na conta contábil "330040 Desconto Incondicional – Frigorificados", inclusive, se for o caso, contratos com os clientes que estabeleçam os descontos lançados

A impugnante respondeu, em 28/06/2011 (fl. 1.145), que **"não foram encontrados os documentos necessários que dão suporte aos lançamentos mencionados"**.

A autoridade fiscal explica que as intimações citadas referiam-se aos trimestres anteriores, mas que já seriam suficiente para a realização do lançamento correspondente. Porém, visando dar mais uma oportunidade de apresentação dos documentos relevantes, foi a impugnante novamente intimada a apresentar documentos relativos aos lançamentos do 4º trimestre (fls. 4153/4.156). O item 2 da citada intimação (fl. 4.154) solicitava:

2) Apresentar os documentos representativos dos seguintes lançamentos a débito presentes nas contas contábeis "330040- Desconto Incondicional –Frigorificados" e "330047 – Desconto Incondicional Frigorificados CD", inclusive, se for o caso, contratos com os clientes que estabeleçam os descontos lançados.

Informa que a resposta (fl. 4157) foi acompanhada de alguns documentos relativos aos outros itens da intimação (não incluídos neste processo, pois apenas serviram para fortalecer a convicção relativa às glosas aplicadas nos processos citados 281 e 273, que tratam dos ressarcimentos de PIS/Pasep e Cofins do mesmo período) e transcreve a parte relevante da resposta dada pela impugnante: **"Igualmente vem informar que até o momento não foram encontrados os demais CTRC e Notas Fiscais, bem como os documentos necessários que dão suporte aos lançamentos mencionados por esta fiscalização"**.

A autoridade fiscal salienta que somente foram tributados aqueles lançamentos que claramente não se referiam a descontos incondicionais e informa que todos os lançamentos contábeis em tela estão listados no documento Lançamentos desconsiderados - descontos (fls. 3.578/3.695).

Em análise a tal documento, verifica-se que os históricos dos lançamentos, de fato, nada têm a ver com descontos incondicionais. Como exemplo cite-se alguns:

PAGAMENTO REFERENTE A CAPA DO JORNAL DE ANIVERSARIO; TABLÓIDE E ANUNCIO EM TV AGOSTO/06 E REBAIXE DE P; PGTO DA 1ª PARCELA CAMPANHA DE FINAL DE ANO TOTAL; CTR 54250 REFERENTE FOLDER 18 MAKRO– PERÍODO; APROP. BOM PREÇO S/A REC 10/2006 ANIVERSARIO; APROP. IRMÃOS MUFFATO LTDA 10/2006 FIDELIDADE; ENCARTE/TABLÓIDE PERÍODO 10 A25/10 PROD. SHG420.

Note-se que para esses lançamentos não há a indicação da nota fiscal correspondente e que a impugnante, intimada, reintimada e intimada novamente, 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).

A autoridade fiscal, portanto, glosou somente os valores presentes nas contas relativas a descontos incondicionais, desacompanhados das respectivas notas fiscais, cujos lançamentos não se enquadram nas condições de descontos incondicionais – como disse a autoridade fiscal “tais ‘descontos’ são na realidade, entre outros, pagamentos de despesas de publicidade e concedidos em momento posterior à operação de venda”.

Como se vê, a partir da escrituração contábil e dos esclarecimentos prestados pela impugnante, 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 impugnante, 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 impugnante o ônus de comprovar a natureza e efetiva ocorrência das operações dos quais estes decorrem, nos termos e valores por ele escriturados, a teor do item 1 deste voto. Destarte, a escrita contábil da empresa bem como as declarações por esta prestadas ao fisco somente fazem prova a seu favor se suportadas nos documentos fiscais correspondentes”.

No entanto, ao longo de todo o procedimento fiscal, em sede de impugnação e agora no recurso voluntário, a Recorrente, além de suas argumentações, nada trouxe no sentido de comprovar a natureza das operações - desconto incondicional, a fim de lhe garantir o direito de descontar seus valores da base de cálculo das contribuições devidas no período.

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

20.2 Dos Juros sobre capital próprio

Trata-se este item referente ao valor de R\$ 2.478.583,89, relativo aos **juros sobre capital próprio (JCP)** recebido pela Perdigão Agroindustrial S.A., em dezembro de 2006, da investida Batávia S.A., que foi acrescido na base de cálculo das contribuições do referido mês, com fundamento no inciso I, parágrafo único, do art. 1º do Decreto 5.442, de 2005, segundo o qual são tributadas normalmente **as receitas financeiras** relativas a juros sobre capital próprio.

O valor foi lançado na contabilidade na conta "580001 - Juros com Capital Próprio – Recebidos", com o histórico "VLR JSCP REC. REF. 2006, DA INVESTIDA BATAVIA S.A".

Argumenta em seu recurso que, "(...) *Sob o ponto de vista mais importante para o presente caso, é preciso considerar que tais pagamentos são caracterizados como dividendos*".

Em sua impugnação bem como agora em sede de recurso, a autuada não contesta o valor apurado a partir de sua contabilidade, mas limita-se a defender, em síntese, que os juros sobre capital próprio **possuem natureza de dividendos**, com fundamento no art. 9º, § 7º, da Lei nº 9.249/1995, que enuncia que o valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/1976.

Sustenta, então, a improcedência do lançamento uma vez que o art. 1º, § 3º, V, alínea "b" das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, exclui da base de cálculo das contribuições de que tratam, dentre outros valores, os referentes a “dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita”.

Verifica-se que no acórdão de número 07-30.436, de 31/01/2013 (fls. 4.787/4.858), o mérito de tal matéria não foi enfrentado, considerando que as razões de contestação apresentadas na impugnação eram as mesmas postas em litígio na esfera judicial, através do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.00267561 e processos dependentes - Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.0006961; Ação Cautelar Inominada nº 2007.03.00.1042080, processo distribuído por dependência juntamente com à Apelação em MS nº 2006.61.00.00267561; ação cautelar inominada nº 2011.03.00.0369131.

Ocorre, porém, que, depois de o acórdão ser proferido e levado à ciência da autuada, verificou-se que a tal ação judicial foi proposta pela Perdigão S/A, antes do evento sucessório (incorporação da Perdigão Agroindustrial S/A pela Perdigão S/A), pelo que os efeitos de tal ação não se estendem às operações objeto da autuação (que envolvem as empresas Batávia e Perdigão Agroindustrial S/A). Tendo em conta que à época da propositura da ação judicial, a Perdigão S/A e a Perdigão Agroindustrial S/A coexistiam, **não se pode ter como extensível a uma, os efeitos da ação judicial então proposta pela outra.**

Identificada a inexatidão material, devido a lapso manifesto, nos termos do art. 32 do Decreto nº. 70.235/72, a DRJ de Florianópolis (SC), decidiu por rever àquela decisão, prolatando a de nº 07-31.325, de 10 de maio de 2013.

Pois bem. No caso, tem-se que a recorrente sustenta, em síntese, que os juros sobre o capital próprio, por terem natureza jurídica de dividendos, não estariam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas, tendo em vista a ressalva expressa no art.1º, § 3º, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

De fato tais dispositivos legais determinam que os dividendos não compõem a base de cálculo das contribuições em apreço. Sucede, porém, que os juros sobre o capital próprio, ao contrário do que alega a recorrente, **não se confundem com os dividendos** derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, possuindo na verdade natureza jurídica distinta.

Apesar de os dividendos e os JCP possuírem **natureza jurídica e tratamentos tributários distintos**, ambos dizem respeito a formas de a sociedade remunerar o acionista pelo capital por ele investido, razão pela qual suas respectivas finalidades econômicas (e societárias) são coincidentes. Esse é o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM"), conforme declaração de voto vencedor da Presidente Maria Helena Santana, no Processo Administrativo CVM RJ 2008/6446. Veja-se:

"(...) Uma última palavra, contudo, deve ser dedicada à aplicação desta minha conclusão à hipótese dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) e outras assemelhadas. Entendo que os JCP devem ser equiparados, para fins da vedação legal, a dividendos.

Isto porque, o JCP, embora possua natureza diversa, é utilizado com a mesma finalidade do dividendo, tanto que o montante pago a título de JCP pode ser deduzido do cálculo do dividendo mínimo obrigatório. Nada mais natural, portanto, que também visto sob esse mesmo prisma, seja o JCP incluído na restrição legal de que ações em tesouraria recebam dividendos.

Isso se justifica até mesmo por uma questão temporal, pois obviamente os autores da Lei das S.A. não poderiam antever que seria criada essa figura híbrida que é o JCP, que por um lado não é dividendo, mas, por outro, pode integrar o montante pago a título de dividendo mínimo obrigatório (...)".

No mesmo sentido, também a forma que vem sendo decidido pelo STJ, no AgRg nº 1.362.396/RS:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO E DIVIDENDOS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

NATUREZAS DISTINTAS. ENUNCIADO N. 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Possibilidade de cumulação de dividendos com juros sobre capital próprio, por possuírem naturezas jurídicas distintas. Enunciado n. 83/STJ.

2. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(AgRg no Ag 1362396/RS, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 16/03/2012).

Como se vê, portanto, por possuírem natureza jurídica distinta dos dividendos, não se aplica aos juros sobre capital próprio a ressalva expressa o art. 1º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Note-se que o próprio tratamento fiscal diferenciado que a lei nº 9.249/1995 dispensa aos juros sobre o capital próprio se deve precisamente à distinção material existente entre eles e os dividendos. Os juros sobre o capital próprio constituem espécie de remuneração auferida pela pessoa jurídica em função do capital investido em outra companhia, quando esta auferir lucro, proporcionando um acréscimo ao ganho obtido com a própria valorização da empresa investida. Diversamente dos dividendos, são calculados sobre as contas do patrimônio líquido da empresa, estando limitados à variação pro rata da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (art.9º).

Os dividendos representam parcela do lucro distribuída aos sócios segundo o valor das quotas que possuem no capital da sociedade, não estando vinculados a quaisquer taxas de juros e correlacionando-se, portanto, exclusivamente com o lucro auferido no período. Os dividendos recebidos pelos acionistas são isentos de tributos, enquanto sobre os juros sobre capital próprio incide alíquota de imposto de renda (IR) de 15%.

Esta matéria já se encontra decidida no âmbito do STJ, conforme julgamento do REsp nº 1.200.492 - (RS), de outubro de 2015, cuja tese julgada gera efeitos do art. 543-C do CPC. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.200.492 - RS (2010/0116943-3)

*RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : REFINARIA DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A
ADVOGADO : ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E
OUTRO(S) RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO.
RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART.
543-C, DO CPC, PIS/PASEP E COFINS.*

INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n. 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; (...).

2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, quanto à base de cálculo da contribuição para PIS e da Cofins, não cumulativas, vejamos a legislação de regência. As leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no art. 1º, determinam que as contribuições de que tratam incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Já no § 3º deste artigo, trazem o rol taxativo das receitas que não integram a base de cálculo das contribuições, do qual não há qualquer menção a juros sobre o capital próprio.

Cabe observar ainda que, a partir de 02.08.2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo das referidas contribuições. O disposto não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge, estas até 31.03.2005.

E, a partir de 01.04.2005, por força do Decreto 5.442/2005, ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge.

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Constata-se que permanece a incidência do PIS e COFINS sobre os juros sobre o capital próprio. O disposto aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Conclui-se, então, que os juros sobre o capital próprio **compõem** a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS, uma vez que não há qualquer dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições.

21. Multa de ofício sobre os valores lançados a título de juros sobre capital próprio

A Recorrente contesta a exigência da **multa de ofício** incidente sobre os valores lançados a título de juros sobre capital próprio alegando que no momento do lançamento realizado, tinha a seu favor decisão judicial concedendo suspensão da exigibilidade do crédito tributário; menciona o MS nº 2006.61.00.0267561 e a Ação Cautelar nº 2007.03.00.1042080.

No acórdão ora revisado, a multa de ofício incidente sobre os valores lançados referentes aos juros sobre capital próprio foi mantida considerando que, no momento do lançamento, não havia decisão judicial - nos autos do MS nº 2006.61.00.00267561 e processos dependentes concedendo suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Não obstante o lá decidido, pelos mesmos motivos expendidos no subitem anterior se deve manter a exigência da multa de ofício, aplicada aos valores lançados referentes a juros sobre capital próprio.

22. Da Multa de Ofício

Foi lançada a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado da contribuição devida, com fundamento no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996.

22.1 Constitucionalidade e legalidade

Em seu recurso, reclama Recorrente que a multa aplicada ofende os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, sendo forçoso seu cancelamento. Diante disto, argumenta que esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Inicialmente, coloque-se que o alegado limite de 20% está previsto para ser observado em relação à multa de mora, ou seja, aquela exigível sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados RFB não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Já a multa de ofício, no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição objeto de lançamento de ofício, está legalmente prevista no art. 44 da lei 9.430/96.

Desta feita, o lançamento foi realizado em estrita observância à lei.

Em estando prevista em lei plenamente em vigor, não cabe aqui qualquer manifestação em relação à constitucionalidade da referida lei, pois, como visto, as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, como será visto mais adiante este CARF é incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

22.2 Responsabilidade pela multa de ofício na sucessão de empresas

Além disso, impugnante alega não ser responsável pela multa de ofício aplicada, a teor dos artigos 132 e 133 do CTN. Com base em excertos doutrinários e jurisprudenciais alega que: (i) a multa fiscal, imposta à empresa sucedida, já constituída ou em discussão no momento da incorporação é absorvida pela empresa sucessora; (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.

Veja-se o cronograma dos fatos: a ciência dos autos de infração se deu em 29/07/2011, portanto, em data posterior à incorporação da Perdigão Agroindustrial S.A. pela Perdigão S.A. (atual BRF Brasil Foods S.A.), que ocorreu em 09/03/2009, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Perdigão Agroindustrial S.A. (Doc. 01); e os fatos que ensejaram a aplicação da multa dizem respeito a (supostas) situações de responsabilidade da Perdigão Agroindustrial S.A. (incorporada) anteriores à dita incorporação (fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 2006).

Note-se, primeiramente, que a multa de ofício é decorrente pelo não pagamento de tributos devidos pela sucedida, decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do ato de sucessão. Registre-se, então, aspecto incontroverso quanto à responsabilidade da incorporadora pelos tributos devidos pela incorporada.

Neste caso, também 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 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto):

"(...) 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.

Registre-se, também, que ao lado da interpretação sistemática, há que se utilizar a interpretação teleológica, buscando o sentido e alcance da norma, pretendido pelo legislado, dentro do ordenamento jurídico. À evidência, seria ilógico, e um estímulo à sonegação, se o legislador permitisse que, por simples ato particular (a sucessão), o impugnante pudesse se esquivasse do pagamento das penalidades, objeto de obrigação tributária principal, fraudando o direito do fisco à percepção de seus créditos, legítimos em face da lei. 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.

No mais, como se vê, 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".

Cito ainda a Súmula nº 554 do STJ, que assim dispõe:

"Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão".

No mesmo sentido, decidiu o Recurso Especial - REsp. nº 923.012 (MG).

Portanto, em 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.

Desta forma, considero correto o lançamento.

23. Dos Juros (taxa Selic):

A Recorrente alega que "(...) os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic".

Ao contrário do que alega a impugnante, cabível é a aplicação dos juros, nos índices que o foram, conforme regularmente definido no dispositivo legal indicado no auto de infração, qual seja, art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96.

Ademais, a insurgência contra a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora não merece maiores considerações. É que o tratamento de tal matéria já tem entendimento pacificado no âmbito do CARF e do Segundo Conselho de Contribuintes, plasmado na **Súmula nº 4**, (DOU de 22/12/2009), que assevera ser cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

Súmula CARF nº 4: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais."

Note-se, inicialmente, que as matérias passíveis de serem postas em litígio pela impugnante no presente feito são somente aquelas referentes às imposições postas por meio do lançamento fiscal; assim, em se tratando dos juros de mora, somente são passíveis de análise por esta instância julgadora os juros lançados por meio do auto de infração contestado.

Desta feita, os juros de mora que incidirão sobre o crédito tributário no momento de sua efetiva exigência - quando este se encontrará definitivamente julgado no âmbito administrativo não é matéria que compõe a presente lide, haja vista não integrar o valor lançado e contestado.

Isso posto, está claramente evidenciado nos autos nos quadros “DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP” e “DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL”, integrantes dos autos de infração em análise que os juros de mora lançados, ao contrário do que alega a impugnante, não foram aplicados sobre os valores apurados para multa de ofício, mas somente sobre os valores das contribuições lançadas, para cada período de apuração.

Portanto, correto o lançamento fiscal

24. Dos Juros de mora (Selic) sobre a Multa

A impugnante contesta, ainda, a exigência juros de mora (à taxa Selic) sobre a multa de ofício aplicada nos presentes autos de infração, com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, pois tal dispositivo legal assim não autorizou; nesse sentido, aduz que 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. Cita os Acórdãos deste CARF.

Trata-se de matéria controversa, com decisões favoráveis (Acórdãos nº 3402-002.856 e 3402-002.901 da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção) e desfavoráveis (Acórdãos nº 1402-002.065 da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção e 9303-003.385 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aos contribuintes proferidas pelo CARF.

Consigno que discordo da interpretação da Recorrente.

Dispõe o art. 113 do CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)"

A redação do art. 113 do CTN já foi objeto de inúmeras críticas por parte de conceituados tributaristas, que repudiam o fato de o conceito de obrigação tributária compreender tributo e penalidade. Contudo, não podemos nos furtar a aplicá-lo.

Sobre a incidência dos juros, temos o art. 161 do CTN:

"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.

(...)"

Assim, no caso em tela, a obrigação tributária abrange PIS, COFINS e a multa de ofício.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL DO BRASIL em 11/08/2016

25-Inconstitucionalidade das leis, ilegalidade das IN, conceito de insumo
16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em síntese, a Recorrente argumenta que as instruções normativas citadas e a própria fiscalização no presente auto de infração, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocado de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da Lei.

"Ora, diante de tal fato, é indubitável a existência de violação à legalidade por tais atos. Não resta dúvida, por conseguinte, de que a Receita Federal tem se utilizado de artifício ilegal para restringir o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS, no regime não-cumulativa correndo clara violação à legislação vigente, além de exigir tributo indevidamente".

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".*

26. Da solicitação de Diligência pelo CARF.

A Recorrente reitera, visando melhor esclarecer os fatos tratados neste processo, a importância de se realizar diligência solicitada por este CARF.

Tal solicitação foi atendida nos dois processos (DComp/créditos), que foram analisados e emitidas as respectivas Resoluções, devidamente efetivadas pelo Fisco, conforme consta dos processos nºs **16349.000273/2009-08 e 16349.000281/2009-46** (COFINS e PIS, respectivamente).

27. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para, conforme documentos acostados aos autos, reconhecer o direito ao crédito em relação ao PIS e a COFINS, para os bens e serviços a seguir:

(i) para os seguintes produtos adquiridos, conforme o "item 8.2. f": ***"saco plástico, bolsa térmica cong. PVC perdigão, fio de algodão, de poliéster, nylon, caixa de proteção, e fita sanitária"***, por configurarem despesas com embalagens ou de armazenagem de produtos fabricados;

(ii) para os seguintes produtos adquiridos conforme contido no "item 8.2. h": ***peças e itens de reposição de máquinas, equipamentos e ferramentas;***

(iii) para os itens relacionados da Planilha "NF Glosadas - Operação sem direito a crédito (CFOP)" às fls. 1.216/1219, **exceto**, para os seguintes bens da relação: Cliche impressão de embalagens, Oleo Verkol, Copolímero (Polietileno), adoçante zero cal, lenha nativa seca, botijão de gás, Granpean Bread Crumb, Crumb Bland Karitto, Resíduo madeira pó de serra, soro de leite permeato, dos bens da NF nº 91607 (placa eletrônica CPU - Formax, bucha e porca), malha algodão e camisa vemag, constante do "item 8.2. i".

(iv) dos serviços com ***limpeza das instalações, inspeção sanitária e análise de água***, conforme disposto no "item 9.1", e

(v) 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 2003** (item 16).

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

1. "BIG BAGS" E DISPÊNDIOS COM OS FRETES

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento ousei divergir do Ilustre Relator relativamente ao creditamento relativo às aquisições das embalagens "Big Bags" e aos dispêndios com os fretes, no que fui seguida pela maioria dos Conselheiros da Turma.

Entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, 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.

Nessa mesma linha já foi decidido por esta 3ª Seção do CARF, no Acórdão nº 3302-001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, com Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas: "(...) 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 (...)".

Este Colegiado, no Acórdão nº 3402-002.809 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 10 de dezembro de 2015, também se manifestou nesse sentido: "(...) Assim, conforme exposto neste item, relativamente à rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, foi indevida a exclusão da base de cálculo efetuada pela fiscalização somente dos seguintes bens: (...) **BIG BAGS**, (...)".

No que concerne aos fretes de transferências de produtos acabados entre filiais, denominado "SERVIÇO FRETE E CARRETO", alega a recorrente que o seu processo produtivo não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes, razão pela qual "tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita" (Portaria da ANVISA SVS/MS nº 326/2007 e Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984).

Não obstante, como regra geral, eu entenda que o serviço de frete de produto acabado entre estabelecimentos da contribuinte não gere o direito ao correspondente creditamento, no caso dos autos, que trata de um frete especializado para atender às exigências sanitárias, essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, considero que tais dispêndios trata-se de despesas operacionais, cabendo o correspondente creditamento.

Nesse sentido já foi decidido por este CARF no precedente abaixo acerca do frete especializado para a carga de alta periculosidade:

Acórdão nº 3803-003.749 – 3ª Turma Especial

Sessão de 28 de novembro de 2012

Relator: JORGE VICTOR RODRIGUES

(...)

Considerando a contextualização do conceito de insumo, bem como que o serviço de frete comporta atividades de coleta, transferência e entrega da mercadoria transportada, além de vários aspectos que devem ser contemplados, como custo com gerenciamento de riscos, percurso, tipo de carga, dentre outros aspectos; Considerando que a carga transportada pela contribuinte é de alta periculosidade e que a contribuinte se sujeita à legislação aplicável ao transporte rodoviário de produtos perigosos, ao ponto de ser tratado como caso especial, que envolve o cumprimento de exigências nela estabelecidas, que impõe acompanhamento técnico especializado, o transporte preferencialmente em veículos próprios e que prevê a necessidade de acompanhamento de escolta, mediante prévia obtenção de Autorização Especial de Trânsito – AET, nos termos da Resolução DNIT nº 11/04; Considerando que o dispêndio realizado para o transporte, mesmo que ocorrendo após o processo produtivo, é necessário à consecução do desiderato e suportado pela própria fabricante, a nosso sentir, deve integrar o conceito de insumo, compreendido dentre as despesas operacionais da contribuinte, classificadas ou não como parte integrante das despesas com frete.

(...)

Assim, conforme acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas quanto às embalagens "Big Bags" e pagamento de fretes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada.

2. ALUGUEIS PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS - Imóveis Rurais

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

A autoridade fiscal glosou os valores dos aluguéis pagos a pessoas jurídicas referentes a imóveis rurais, por entender que não se enquadram no conceito de prédios, na linha do prescrito no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A Recorrente defende a legitimidade do crédito quanto aos pagamentos de imóveis rurais, na medida em que a o art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não distingue entre prédios urbanos e rurais. Aduz que se inexistir distinção na lei, não cabe ao intérprete distinguir.

Documento assinado digitalmente em 09/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A legislação traz, em seu art. 3º, inc. IV, o direito aos créditos relativos aos "**aluguéis de prédios**, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Restando incontroverso que os aluguéis foram pagos a pessoas jurídicas e que foram utilizados na atividade da empresa, resta discutir o alcance da expressão "**predios**".

Buscando uma definição no dicionário Caldas Aulete, verifica-se os seguintes sentidos: "1. **Propriedade imóvel**. 2. Edificação com vários pavimentos ou andares, destinada a habitação ou a atividades comerciais ou industriais; 3. Qualquer edificação". Por sua vez, o dicionário Michaelis traz como significados: "1 Construção que contém uma série de apartamentos individuais. 2 **Propriedade imóvel, rural ou urbana**. 3 Construção feita de material apropriado ao fim a que se destina e segundo as regras arquitetônicas."

De pronto, pode-se constatar com entre os sentidos possíveis da expressão *prédio* está a noção de propriedade imóvel, seja ela rural ou urbana. Resta verificar se tal sentido é aceito também na legislação pátria.

Para isso remete-se imediatamente às definições do art.4º, I, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), no qual se define "Imóvel Rural", o "**prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".

Disso não discrepa o Código Civil, que em diversas oportunidades utiliza o termo *prédio* no sentido de imóvel. Senão vejamos:

Art. 206. Prescreve:

§ 3º Em três anos:

I - a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos;

Art. 609. A alienação do prédio agrícola, onde a prestação dos serviços se opera, não importa a rescisão do contrato, salvo ao prestador opção entre continuá-lo com o adquirente da propriedade ou com o primitivo contratante.

Art. 964. Têm privilégio especial:

VI - sobre as alfaias e utensílios de uso doméstico, nos prédios rústicos ou urbanos, o credor de aluguéis, quanto às prestações do ano corrente e do anterior;

Art. 1.250. Os acréscimos formados, sucessiva e imperceptivelmente, por depósitos e aterros naturais ao longo das margens das correntes, ou pelo desvio das águas destas, pertencem aos donos dos terrenos marginais, sem indenização.

Parágrafo único. O terreno aluvial, que se formar em frente de prédios de proprietários diferentes, dividir-se-á entre eles, na proporção da testada de cada um sobre a antiga margem.

Art. 1.251. Quando por força natural violenta, uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do

primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.

Parágrafo único. Recusando-se ao pagamento de indenização, o dono do prédio a que se juntou a porção de terra deverá aquiescer a que se remova a parte acrescida.

Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.

Art. 1.264. O depósito antigo de coisas preciosas, oculto e de cujo dono não haja memória, será dividido por igual entre o proprietário do prédio e o que achar o tesouro casualmente.

Art. 1.277. O proprietário ou o possuidor de um prédio tem o direito de fazer cessar as interferências prejudiciais à segurança, ao sossego e à saúde dos que o habitam, provocadas pela utilização de propriedade vizinha.

Art. 1.282. A árvore, cujo tronco estiver na linha divisória, presume-se pertencer em comum aos donos dos prédios confinantes.

Art. 1.283. As raízes e os ramos de árvore, que ultrapassarem a extrema do prédio, poderão ser cortados, até o plano vertical divisório, pelo proprietário do terreno invadido.

Art. 1.285. O dono do prédio que não tiver acesso a via pública, nascente ou porto, pode, mediante pagamento de indenização cabal, constranger o vizinho a lhe dar passagem, cujo rumo será judicialmente fixado, se necessário.

Ao tratar da expressão *prédio*, especialmente no âmbito do livro do Direito das Coisas, o legislador utiliza a expressão inequivocamente no sentido de imóvel, e não de edificação - caso contrário, teria-se que imaginar, por exemplo, o absurdo de uma árvore nascendo na linha divisória de duas edificações, situação de todo pitoresca.

Não só isso, distingue o legislador entre prédios urbanos e rústicos, rurais e agrícolas - distinção esta que não é feita pelo legislador tributário ao enunciar como causa do crédito no regime de PIS e Cofins não cumulativos os "aluguéis de prédios".

Tal constatação atraia a aplicação do art.109 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Ao utilizar a expressão *prédio* - termo secular no Direito Privado, o legislador tributário se vinculou a definição, conteúdo e alcance do mesmo naquele âmbito, sobrando-lhe apenas definir os efeitos tributários, quais seja, a geração de créditos pela comprovação de despesas com aluguéis.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 09/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, As

sinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 09/

08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE

ZERRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante disso, não restam dúvidas de que, se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art.3º, IV das leis 10.637 e 10.833.

Em vista disso, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de crédito referentes ao aluguel de imóveis rurais.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado

3. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexiste no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que 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.**”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113¹ combinado com o artigo 139,² os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,³ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

² Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

³ Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BE ZERRA

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*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." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"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, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar à conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia

respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora designada.