



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

Processo n° 16349.000271/2009-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.152 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria COFINS-DCOMP
Recorrente PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A (incorporada pela BRF Brasil Foods S.A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

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

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.

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

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

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.

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.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS. GARANTIA DO CRÉDITO NA VENDA PARA ENTREGA FUTURA

A compra de insumos na sistemática de "entrega futura" não desnatura a validade do crédito tomado pela Recorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR PARCIAL provimento ao recurso, da seguinte forma: **(a)** por unanimidade de votos, reverter as glosas do crédito presumido da agroindústria; **(b)** por maioria de votos, para reverter as glosas sobre os seguintes itens **(i)** créditos tomados sobre fretes entre estabelecimentos (item 8.7 do voto). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra e Jorge Freire. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; **(ii)** créditos tomados sobre aquisições para entrega futura - CFOP 1922 (item 8.6 do voto). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Antonio Carlos Atulim. Designada a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. 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)

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Maysa de Sá Pittondo 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 pela Recorrente, o Dr. Marcelo de Freitas e Castro, OAB/RJ nº 129.036.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário protocolado contra o Acórdão DRJ/FNS nº 07-27.583 de 28/02/12 (fls.1.798/1832) e exarado pela da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis (SC) que, por unanimidade de votos, houve por bem julgar improcedente a manifestação de inconformidade de fls. 207/243, mantendo o Despacho Decisório (fls. 243/244) e respectivo Parecer SARAC nº 16/2011 da DRF de Itajaí (SC) às fls. 206/242, que indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimentos (PER/DCOMP), relativo à contribuição para a COFINS não cumulativa, apurado no **1º trimestre de 2006** e respectivas DComps a ele vinculadas.

Consoante esclarece a decisão ora recorrida a partir das memórias de cálculo fornecidas pela Recorrente, a autoridade fiscal excluiu, dos valores informados nas linhas do DICON indicadas, os valores referentes a:

1. Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 da ficha 16A

Do valor informado a título de "Bens Adquiridos para Revenda", foram glosados os valores das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, de acordo com o inciso X do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, no caso, "X - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma ultra pasteurizado, destinado ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.051. de 2004)".

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

Inicialmente, o auditor fiscal relata que, em desconformidade com o requerido no Termo de Intimação, o critério estabelecido de separar as informações de acordo com as linhas do Dicon somente foi observado para a base de cálculo informada na linha 09, "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)", das fichas 06A e 16A do Dicon. Informa que para as demais bases de cálculo, a empresa apresentou as memórias discriminando as aquisições dos bens utilizados como insumos, no mesmo arquivo digital contendo os itens referentes a outras rubricas do Dicon, apenas com a indicação da alíquota utilizada (7,6% ou 4,56%) e que tratava dos créditos apurados nas fichas 06A, 16A, nomeadas da seguinte forma: DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS JANEIRO 2006. txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP JANEIRO 2006. txt. Informa que a forma como a empresa entregou as memórias de cálculo, sem a perfeita identificação da linha do Dicon, dificultou a comprovação do seu direito ao crédito da contribuição.

Com a finalidade de determinar os valores corretos das aquisições dos bens utilizados como insumos a serem informados na linha 02, das mencionadas fichas do Dacon, a autoridade fiscal excluiu:

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

Foram também excluídos os seguintes valores:

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

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

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

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

2.6) do IPI incidente na compra de insumos;

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

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

Da base de cálculo do crédito presumido foram excluídos valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, indicados com a alíquota de Cofins 4,56%. Informa o auditor fiscal que essas aquisições foram consideradas na base dos créditos calculados à alíquota de 7,6%.

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

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

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

Forma de apuração do crédito de Cofins não cumulativa Rateio das Exportações Considerando que a interessada utiliza o método de rateio proporcional, a autoridade fiscal, a partir dos valores das receitas declarados em Dacon, apurou a proporção entre as receitas vinculadas às aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês, conforme segue:

Apuração do Crédito Aplicando os percentuais acima sobre os valores de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns reconhecidos, a autoridade fiscal calculou os valores dos créditos relativos a aquisições no mercado interno e a importações, vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno e à receita de exportação, nos meses do 1º trimestre de 2006. Em relação aos cálculos desses créditos, demonstrados no relatório, registra: (i) o valor indicado do “Total da Cofins apurada no mês” foi extraído da ficha 25B do Dacon da interessada e não se constituiu em objeto de procedimento de fiscalização, o qual ainda poderá ser realizado, respeitado o prazo decadencial; (ii) os créditos relativos a: (1) aquisições no mercado interno vinculados à receita não tributada no mercado interno, (2) relativos a importações vinculados à receita não tributada no mercado interno e (iii) relativos a importações vinculados à receita de exportação foram integralmente utilizados para desconto da contribuição apurada, não restando créditos desses tipos remanescentes, disponíveis para ressarcimento e compensações.

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

No entanto, informa e explica a impossibilidade do aproveitamento de ofício deste crédito, para fins de "Crédito Descontado no Mês." Da mesma forma a decisão de fls. 1.798/1832 da 4ª Turma da DRJ de Florianópolis SC, houve por bem “julgar improcedente” a manifestação de inconformidade de fls. 207/243, mantendo o Despacho Decisório (fls. 167/168) e respectiva informação fiscal (fls. 149/167) da DRF de Itajaí - SC, aos fundamentos sintetizados em sua ementa exarada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ANO CALENDÁRIO: 2006 ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DE SUAS ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ANÁLISE DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS ANO CALENDÁRIO: 2006 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito à crédito os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

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

Quando o contribuinte adquire bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas, por disposição legal expressa, não tem direito a crédito sobre tais aquisições, independentemente de suas vendas serem ou não tributadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Nas razões de Recurso Voluntário (constante às fls. 1.943/1.983), oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a reforma da decisão recorrida e a legitimidade do crédito compensando, tendo em vista as razões, resumidamente, abaixo descritas:

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 01/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 0

1/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) Preliminarmente, alega **cerceamento do direito de defesa**, baseado na **presunção de legitimidade**, uma vez que na decisão *a quo*, no tópico ônus da prova, o julgador citou o contido no art. § 4º, do art. 3º, da Instrução Normativa nº 900, de 2008, dispositivo que exige, dentre outras coisas, a apresentação de documentos comprobatórios do crédito à RFB **após a intimação do Fisco** para decidir sobre o pleito em questão. Essa perfeita correspondência entre o fato ocorrido no mundo concreto e a norma descrita hipoteticamente deve ser demonstrada pela administração, algo que, *in casu*, não ocorreu. A recorrente **não foi intimada** a apresentar as inúmeras notas fiscais que serviram como principal fundamento para a negativa de acolhimento do pleito repetitório. Portanto, entendimento contrário ao aqui exposto resultaria na indevida cobrança de "tributo sem fato gerador" em que a Recorrente não teve oportunidade de fazer a contraprova;

b) aborda o conceito da não cumulatividade da COFINS e para bem entender a sistemática do direito de crédito das contribuições PIS e COFINS é imperioso ter uma noção clara do que vem a ser a "sistemática da não-cumulatividade" disciplinada pela Constituição Federal e, conseqüentemente, a figura do "crédito". Portanto, que para o correto e pleno emprego do princípio da não-cumulatividade, a legislação infraconstitucional não pode restringir a tomada de créditos relativamente às operações anteriores, sob pena de acabar por desfigurar a própria sistemática, evitando, assim, a consecução de seu objetivo maior, que é evitar a tributação em cascata.

Desta forma, eventuais limitações impostas em legislação infraconstitucional ao Princípio da Não-cumulatividade são **absolutamente inconstitucionais**.

c) Item 4 - **Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda** - linha 01 da ficha 16A do DACON - no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%. A plausibilidade dessa afirmação resulta da interpretação do próprio § 1º, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pois o crédito é calculado sobre o valor de aquisição dos insumos pela mesma alíquota do débito aplicada sobre o valor do faturamento.

d) Item 5. **Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como insumos** - linha 02 da ficha 16A - Alega que o próprio julgador reconheceu o fato de que as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal **e que esta não as solicitou** e que, portanto, não analisou as notas fiscais de operação da empresa para, somente então, excluir da memória de cálculo os valores daquelas que considerou não geradoras de crédito. Que, ao contrário do alegado pela decisão recorrida, ANTES de ter a contribuinte o ônus de provar as suas alegações no momento da impugnação ao lançamento, havia por parte do Fisco o DEVER de ter ele mesmo requerido e juntado aos autos as notas relativas aos créditos glosados ou, no mínimo, ter oportunizado à contribuinte a apresentação destas pois, grosso modo, foi a ausências destas que acabaram por representar o principal fundamento pelo qual o ilustre julgador entendeu por bem manter a maior parte das glosas efetivadas;

e) Item 5.1 - **Itens cujos CFOP indicam que a operação se refere a "outras rubricas do Dacon"** - Como se verifica dos autos, muito embora a fiscalização tivesse solicitado à recorrente a memória de cálculo dos diversos valores por ela declarados no Dacon, **na medida em que verificou haver divergências entre aqueles declarados no demonstrativo com os constantes da memória de cálculo, simplesmente reputou como verdadeiros apenas aqueles**

registrado nos CFOPs 1.101 e 2.101. Para os CFOPs 1.653; 2.653 e 2.407, não houve registro de créditos apropriados no livro Registro de IPI;

m) Item 5.6 - **Devoluções de insumos** - Alega a Recorrente que a elaboração do DACON deu-se com base nos saldos contábeis existentes em cada conta de crédito de PIS e COFINS, já líquidos de devoluções. Assim, para compor a item 02 - Bens utilizados como Insumos, foi considerado o saldo contábil (líquido de devoluções), diminuindo o valor dos créditos da "energia elétrica" e menos os créditos dos "bens adquiridos para revenda" e, desta forma, o saldo resultante foi considerado na Item 02 do DACON, ou seja, no item 02 do DACON a Impugnante excluiu as devoluções;

n) Item 6 - **Créditos Presumidos** - Atividades Agroindustriais Calculados à alíquota de 4,56% - linha 25 da ficha 16A do Dacon - alega que diferentemente do que concluiu o ilustre julgador, no tocante às aquisições de animais para abate (boi, vaca, suínos, leitão, peru e frango) classificados no capítulo 01, a alíquota aplicável é 4,56% (60% de 7,6%), isso porque tais insumos foram utilizados pela Impugnante para produção de mercadorias classificadas nos capítulos 02 e 16. Deste modo, é pelo produto acabado e não pelo insumo utilizado como entende o julgador *a quo* que se poderá se presumir mais ou menos valor agregado a ser tributado para a contribuição ao PIS e à COFINS, e, conseqüentemente, mais ou menos crédito presumido a aproveitar;

o) Item 7 - **Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos** - linha 02 da ficha 16B - Conforme já alegado, no arquivo enviado a fiscalização está demonstrado que não foi apropriado crédito de PIS e COFINS, inclusive na coluna "Base de Cálculo" não consta valor algum, somente na coluna total da NF é que está demonstrado o valor da NF, e

p) **Da ausência da responsabilidade da Recorrente da multa aplicada** - Entende a Recorrente que a multa em relação aos fatos geradores ocorridos entre período de janeiro de 2006 a março de 2006, e, portanto, anterior à sucessão empresarial, não pode ser exigida da Recorrente em razão do disposto nos arts. 132 e 133 do CTN, não havendo que se falar em sua responsabilidade como sucessora. Portanto, 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. Aduz ainda o seu caráter **manifestamente confiscatório**.

Posto isto, requer que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, para o fim de ver totalmente reformado o acórdão recorrido.

Os autos, então, foram remetidos a este CARF, que ao analisar o recurso, definiu pela conversão do processo em Diligência, conforme a Resolução nº 3402-000.478, de 25/10/2012, com o seguinte teor (fl. 2.001/2.008):

"(...) Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à autoridade preparadora, para que seja esclarecida a participação de cada bem glosado pela Autoridade Fiscal que entendeu não se enquadrar no conceito de insumo, no processo produtivo da empresa, ainda como, n.º que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos

referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

Ao efetuar estas constatações, peço que a autoridade preparadora elabore um parecer conclusivo que possibilite a identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito. Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual".

Em 19/11/2014, a unidade de origem (DRF-Florianópolis-SC), cumprindo o contido na Resolução, intimou a Recorrente, conforme decorre do Termo de Intimação nº 1713/2014 às fls. 2.011/2.012.

Em 12/12/2014, a Recorrente apresentou os documentos e informações solicitados, quais sejam, memorial descritivo, fluxograma do processo produtivo, Laudo Técnico e cópia de plantas da fábrica, tudo apensado às fls. 2.055/2.144 e 2.147/2.237.

A DRF/Florianópolis, analisou os documentos e informações apresentadas e concluiu a Informação Fiscal da seguinte maneira (fl. 2.239/2.244):

" 3. Conclusão

Conforme informações do Relatório Técnico fornecido pela contribuinte, os paletes de madeira glosados são utilizados "sempre nas movimentações externas às linhas de produção".

Isto posto, é necessário lembrar que todas as glosas dos demais itens do Parecer SARAC/DRF/ITJ nº 016/2011 (fls. 206/242) não citados nesta Informação Fiscal não têm qualquer relação com o conceito de insumo da IN SRF nº 404/2004 e suas razões estão muito bem explicadas e fundamentadas no corpo do parecer".

A empresa foi regularmente intimada da referida Informação Fiscal (fl. 2.245), via DTE - e-CAC, no dia **23/12/2014** (fl. 2.249), sendo que em **21/01/2015** protocolou sua manifestação conforme documento de fls. 2.251/2.254.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

1- Da admissibilidade do recurso

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 01/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 0

1/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Como relatado de início, o presente processo se refere exclusivamente à Contribuição para a COFINS, não cumulativa, relativa ao PA do 1º trimestre de 2006.

2- Do Conceito de Insumos

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

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

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
CONCEITO.*

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

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

(...)

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

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

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

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

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

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

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

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

3. Sistemática das DCOMP

Trata o presente processo de Declarações de Compensação – DCOMP de créditos da Contribuição - COFINS, não cumulativa, vinculados à receita de exportação, período de apuração 1º trimestre de 2006.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, atribuiu à compensação efeito extintivo do crédito tributário, mediante apresentação de declaração de compensação, sob condição resolutive de sua ulterior homologação. Verifica-se, dessa forma, que com tal mudança de sistemática a compensação deixou de ser um pedido submetido à apreciação da autoridade administrativa, tratando-se, antes, de procedimento efetivado pelo próprio contribuinte, sujeito apenas à posterior homologação pelo Fisco, de forma expressa ou tácita.

4. Das matérias não contestadas na Impugnação

Ressalta-se que, na decisão *a quo*, quando da análise da manifestação de inconformidade, verifica-se que a Recorrente não contestou todas as operações cujos valores foram glosados e constante das Planilhas do Fisco. Veja-se trechos transcritos (fl. 1.910):

"(...) A contribuinte não contesta a exclusão, da base de cálculo do crédito presumido, dos valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, indicados com a alíquota de Cofins 4,56%.

Igualmente acatou a apuração realizada pelo auditor fiscal da proporção entre as receitas vinculadas às aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês.

Aqui se diga: são consideradas incontestes as matérias sobre as quais a contribuinte 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".

Portanto, impedido, então, o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal no que se refere as operações cujas glosas não foram contestadas, reputa-se definitivo na esfera administrativa o ajuste no cálculo do crédito a estas correspondente.

5. Preliminar de Cerceamento do Direito de Defesa

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 01/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Preliminarmente, alega a Recorrente o **cerceamento do seu direito de defesa**, sustentado na **presunção de legitimidade**, uma vez que na decisão *a quo*, no tópico Ônus da prova, o julgador citou o contido no art. § 4º, do art. 3º, da IN nº 900, de 2008, dispositivo que exige, dentre outras coisas, a apresentação de documentos comprobatórios do crédito à RFB **após a intimação do Fisco** para decidir sobre o pleito em questão.

Aduz em seu recurso que, "(...) *Essa perfeita correspondência entre o fato ocorrido no mundo concreto e a norma descrita hipoteticamente deve ser demonstrada pela administração, algo que, in casu, não ocorreu. A recorrente não foi intimada a apresentar as inúmeras notas fiscais que serviram como principal fundamento para a negativa de acolhimento do pleito repetitório.*

E prossegue afirmando que "(...) *A presunção de legitimidade, como atributo do ato administrativo, seria, na visão doutrinária corriqueira, decorrência do princípio da legalidade da Administração e teria como consequência a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca.*

Reclama que, o entendimento contrário ao aqui exposto resultaria na indevida cobrança de "tributo sem fato gerador" em que a Recorrente não teve oportunidade de fazer a contraprova, consubstanciando uma arbitrariedade.

Pois bem. Verifica-se que às fls. 88/90 dos autos, o Fisco informa que estão anexados no processo nº 16349.000271/2009-19, às folhas consignadas os CD/DVDs entregues pela contribuinte e utilizados neste trabalho (*Fornecedores - Clientes, Memórias de Cálculo, Arquivos de Segurança, Planilhas do período 2006-2008,...*), juntamente com o recibo do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos SVA, nas folhas imediatamente subseqüentes.

E mais. Veja-se a reprodução abaixo, referente ao PARECER/SARAC nº 16/2011, elaborado pela DRF em Itajaí (SC), às fls. 206/244:

"6. Em 16/11/2009, a contribuinte encaminhou, dentre outros, os seguintes documentos:

a) Arquivos digitais relacionados nos itens 4.2.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.1.1, 4.1.2, 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3 e 4.9.5, do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23/30/2001, gravados em mídia eletrônica;

b) Arquivos de Notas Fiscais, por filial e para o período de 2006 a 2008, no layout do SINTEGRA, gravados em mídia eletrônica;

c) Cópias de segurança dos Dacon dos seguintes períodos: 1º, 3º e 4º trimestres de 2006; 1º a 3º trimestres de 2007; e 1º e 2º trimestres de 2008;

d) Memórias de cálculos utilizadas na elaboração das informações contidas nos Dacon, sob a forma de arquivo de texto gravados em mídia digital;

e) Descrição do processo produtivo, com seus principais insumos utilizados e respectivas classificações fiscais de acordo com as posições NCM, para o período de 2006 a 2008;

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 01/08/2016

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 01/08/2016

por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

f) *Descrição dos insumos e produtos fabricados e comercializados, com respectivas classificações fiscais de acordo com as posições NCM, para o período de 2006 a 2008;*

g) *Demonstrativo de apuração de encargos referentes à depreciação de Bens do Ativo Imobilizado, períodos 2006 a 2008;*

h) *Demonstrativo dos valores objeto de Pedido de Ressarcimento / Declaração de Compensação;*

i) *Demonstrativo da proporcionalidade das receitas; e*

j) *Declaração assinada por responsável legal.*

7. A partir dos documentos apresentados em papel ou em meio magnético, procedemos à verificação fiscal, a fim de se apurar o direito creditório da interessada.

Como pode ser ver, no referido Parecer SARAC, junto ao Despacho Decisório (fls. 206/244), o Fisco deixa consignado que em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal de fls. 39/43, **foram fornecidos os arquivos de notas fiscais previstos na legislação**. Essas informações correspondentes foram totalizadas e comparadas/trabalhadas com as informações constantes dos livros Registro de Apuração do ICMS de cada filial.

Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pela Recorrente em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal acima mencionado. Note-se que as memórias de cálculo são essenciais para a comprovação do crédito pedido, uma vez que é através das memórias de cálculo que o contribuinte informa à fiscalização quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo declarados em Dacon.

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

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

A quarta etapa é a de glosa propriamente dita. Os procedimentos de glosa foram adotados na seguinte seqüência: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do DACON; em seguida, foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito; subtraindo-se o segundo do primeiro, chega-se ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado. Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa. Todas as glosas estão elencadas no Parecer Sarac nº 016/2011 às fls. 206/244.

Em resumo e de forma sequencial, pode-se representar que os procedimentos foram desenvolvidos da seguinte forma:

(1). Soma dos itens na memória de cálculo; (2). Resultado da aplicação da matriz de glosas; (3). Valor reconhecido, e (4). Valor glosado = diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido pelo Fisco.

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

No que diz respeito aos créditos presumidos declarados nas linhas 25 e 26 do Dacon, os procedimentos de verificação também foram tratados detalhadamente.

Verifica-se, então, que o Fisco não só esclareceu os critérios e parâmetros adotados na análise das informações apresentadas pela contribuinte, como também em seu Parecer Fiscal: tratou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, o que, à evidência, já seria suficiente para a contribuinte 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”.

A Recorrente foi cientificada das glosas efetuadas 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.

Como se vê, 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.

Também é consabido 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, não estamos tratando de lançamento de ofício, e sim de caso de utilização de **direito creditório** pela Recorrente. A situação posta trata-se de Declarações de Compensação - DCOMP de créditos da Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não cumulativa, vinculados à receita de exportação.

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, 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.

Neste caso, como visto, no Termo de Início da Fiscalização, 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 SRF no 900/2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos.

Portanto, rejeita-se essa preliminar de cerceamento direito de defesa.

6- Ônus da Prova

Por compartilhar do entendimento deduzido no voto em decisão, reproduzo 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 subscrevo as considerações tecidas, adotando-as como razão de decidir (forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

"Antes que se passe à análise das razões de contestação contra o feito fiscal, importa que se tenham 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 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. 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.

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

"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. 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 Solicitada - apresentação do Laudo Técnico e Fluxograma

Primeiramente, informa-se que a Recorrente, quando da intimação para cumprimento da diligência, juntamente com sua manifestação, fez a juntada dos seguintes documentos: **(i)** - Laudo Técnico elaborado pelo 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, conforme (fls. 2.055/2.144 e 2.147/2.237).

Veja-se abaixo, reprodução de trechos da sua manifestação:

"(...) Assim, determina que a ora Suplicante esclareça a participação de cada bem glosado pela Autoridade Fiscal que entendeu não se enquadrar no conceito de insumo, no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

Com efeito, conforme se depreende dos autos, os créditos glosados pela Fiscalização decorrem de custos/encargos/despesas havidos. Com a contratação de serviço de

transporte (frete) de produtos entre estabelecimentos da Suplicante; Aquisição de materiais de embalagem, principalmente pallets, filme stretch e caixa de papelão, dentre outros; Aquisição de insumos da agroindústria, cujo direito ao crédito presumido do PIS/COFINS é assegurado pela Lei n.º 10.925/2004; Aquisição de bens do ativo imobilizado, material para uso e consumo, animais reprodutores, graxa para lubrificação, máquinas utilizadas no processo produtivo, dentre outros.

*(...) No que diz respeito aos custos pela **contratação de frete** incorridos pela Suplicante, infere-se do Laudo elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT, ora anexado (documento n.º 2), que os custos havidos com o referido serviço se mostram indispensáveis, mormente em vista dos cuidados indispensáveis com a higiene dos produtos perecíveis.*

(...) Assim, os Engenheiros do INT ao efetuar diligências em diversas unidades industriais da Suplicante, com acompanhamento do transporte de matéria-prima e insumos, produtos em formação e produtos acabados em todo o processo produtivo até o encaminhamento do produto final para comercialização, descreveram no referido laudo as características dos veículos e os cuidados necessários aos transportes.

*(...) Referido laudo analisou ainda a necessidade e imprescindibilidade da utilização de **materiais de embalagem e dos pallets**.*

*(...) O laudo elaborado pelo INT descreve a necessidade de **contratação de serviço terceirizado e especializado para o abate dos animais** que posteriormente são processados e exportados.*

*Enfatiza às fls. 48, a necessidade de constante **limpeza e higienização das instalações, máquinas, higienização dos funcionários e visitantes, sendo obrigatória a lavagem de botas e sapatos na cor branca, dentre outros procedimentos detalhados no laudo, inclusive descrição das características e especificidades da vestimenta e demais acessórios de uso obrigatório pelos funcionários.***

*Por fim o laudo elaborado pelo INT descreve o aproveitamento **das vísceras, sangue e penas que são aproveitados para fabricação de farinha. A farinha consiste em insumo para a fabricação de ração, por empresa terceirizada que, acrescida de vitaminas E e B5 (insumos), servirá como alimento para as aves em crescimento para posterior abate.***

(...) Ambos os laudos descrevem o processo produtivo, com minuciosa demonstração dos insumos utilizados e gastos/despesas incorridos indispensáveis e inerentes à consecução das atividades da Suplicante.

Com base nos documentos apresentados o Fisco elaborou a Informação Fiscal de fls. 2.239/2.244, que conclui conforme os trechos abaixo reproduzidos:

"(...) 2. Da Intimação Para Esclarecimento das Dívidas Tendo em vista o exposto no item anterior, foi lavrada a Intimação SEORT 1713/2014 (fls. 2011 e seguintes), onde foram solicitadas descrição minuciosa do processo produtivo e esclarecimento de onde foi utilizado cada um dos itens glosados por não enquadramento no conceito de insumo da IN SRF 404/2004.

Após pedido de prorrogação de prazo, aceito, a contribuinte apresentou os documentos de folhas 2055 a 2144 e 2147 a 2237.

*A intimação questionou apenas o que foi suscitado pelo CARF. A contribuinte apresentou Relatório Técnico nº 000.903/13 da Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção do Instituto Nacional de Tecnologia. Na folha 2135, a partir do item 13 localiza-se a parte relativa a **paletes, onde é verificado que são utilizados para diversos fins. Na folha 2136, informa que: (...).***

A razão da glosa, à luz da IN SRF 404/2004 é evidente: o palete é mero equipamento de transporte 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. A contribuinte informa que, nas linhas de produção são utilizados apenas paletes de fibra de vidro, nenhum destes glosado. Ressalte-se que nunca foi questionada a utilidade dos paletes, a todos evidente.

3. Conclusão Conforme informações do Relatório Técnico fornecido pela contribuinte, os paletes de madeira glosados são utilizados "sempre nas movimentações externas às linhas de produção".

Isto posto, é necessário lembrar que todas as glosas dos demais itens do Parecer SARAC/DRF/ITJ nº 016/2011 (fls. 206/242) não citados nesta Informação Fiscal não têm qualquer relação com o conceito de insumo da IN SRF nº 404/2004 e suas razões estão muito bem explicadas e fundamentadas no corpo do parecer".

Ato seguinte, a Recorrente tomou ciência da referida Informação Fiscal e em 21/01/2015, apresentou nova manifestação, conforme abaixo resumido (fls. 2.251/2.254):

*"(...) Em decorrência, foi a Suplicante intimada a prestar esclarecimentos, tendo sido apresentada petição datada de 12.12.2014, na qual foi requerido a juntada de **laudo** descritivo do processo produtivo da Empresa que enumera minuciosamente os insumos utilizados e diversos dos custos/gastos/despesas incorridas no processo produtivo, os quais, à luz da jurisprudência uníssona do CARF conferem direito de crédito das Contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que revelam-se essenciais e indispensáveis para a consecução de suas atividades.*

(...) Desta forma, a Suplicante reitera os argumentos constantes de sua petição protocolada em 12.12.2014, que demonstra, com a juntada de laudo descritivo de seu processo produtivo e laudo elaborado pelo INT, que os insumos, bem como os gastos/encargos/despesas incorridos são essenciais e indispensáveis para as atividades da Recorrente".

Entende a Suplicante que a natureza, essencialidade e imprescindibilidade dos insumos utilizados, bem como essencialidade e imprescindibilidade dos gastos/encargos/despesas incorridas no processo produtivo restaram demonstradas em sua petição protocolada no dia 12.12.2014, bem como com arrimo nas informações constante do laudo interno com descrição do processo produtivo e do laudo elaborado pelo INT.

Digno de nota são as Portarias n.ºs 326/97 e 368/97 expedidas pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, que estabelecem requisitos para as boas práticas de fabricação de alimentos, os quais compreendem extenso rol de procedimentos a serem seguidos, e que, por sua vez, demandam a aquisição de produtos necessários principalmente à garantia da qualidade do alimento e salubridade do ambiente de produção.

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

8- Das GLOSAS realizadas pelo Fisco

A fiscalização concluiu que o procedimento permitiu a validação dos arquivos com os dados e informações recebidos da empresa BRF, 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 no Parecer Sarac nº 016/2011 e Anexos, conforme Despacho Decisório (fls. 206/244).

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 vamos passar a analisá-los:

8.1- Bens adquiridos no mercado interno - para revenda

Trata-se de Notas fiscais informadas a título de "Bens Adquiridos para Revenda", que foram glosados os valores das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, de acordo com o inciso X do art. 1º da Lei na 10.925/2004, no caso, "*X - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma ultrapasteurizado, destinado ao consumo humano.* (Incluído pela Lei nº 11.051. de 2004)". A relação completa dos insumos glosados se encontra no ANEXO I - Exclusão - produtos sujeitos a alíquota zero - fls. 245/246.

A Recorrente aduz que "*(...) no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%. (...) A plausibilidade dessa afirmação resulta da interpretação do próprio § 1º, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pois o crédito é calculado sobre o valor de aquisição dos insumos pela mesma alíquota do débito aplicada sobre o valor do faturamento*".

Ressalta ainda em seu recurso que o art. 17 da Lei 11.033/04 e o art. 16 da Lei 11.116/05, garantem ao fornecedor o direito à manutenção e utilização do crédito decorrente da aquisição de insumos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência de PIS e COFINS. Que todos os insumos relacionados foram utilizados na produção de mercadorias cuja venda ocorreu com tributação do PIS e da COFINS, não procedendo a glosa dos créditos.

Não assiste razão à Recorrente. Independentemente de restar comprovado nos autos a alegação da contribuinte de que tenha oferecido à tributação as receitas de venda do produto em questão, tal fato não autoriza a Recorrente, se a lei assim não o faz, a apropriar-se de crédito sobre as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero. Destarte, o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, expressamente veda o crédito sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições de que tratam. Veja-se (grifamos):

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

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

último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Ou seja, quando o contribuinte adquire bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas, por disposição legal expressa, não tem direito a crédito sobre tais aquisições, independentemente de suas vendas serem ou não tributadas.

Portanto, não há como reconhecer o crédito pretendido pela contribuinte e com fundamento nesta alegação devem ser mantidas as glosas demonstradas no ANEXO I (Exclusão - Produtos sujeitos a alíquota ZERO), do Parecer SARAC nº 16/2011 (fl. 245/246).

8.2. Aquisição no Mercado Interno - Bens Utilizados como insumos - linha 02 da ficha 16A

Verifica-se na decisão recorrida que, em síntese, quando da análise do crédito pleiteado, o Fisco utilizou-se da memória de cálculo do montante informado pela Recorrente dos demonstrativos denominados "*Demonstrativo Crédito PIS COFINS janeiro de 1006.txt*" e "*Demonstrativo Crédito PIS COFINS sem CFOP Janeiro de 2006.txt*) e que nesta análise, a fiscalização optou por presumir que a memória de cálculo fornecida continha o registro das notas fiscais de todas as operações de entrada consideradas pela Recorrente no cálculo do crédito pleiteado e que estas teriam ocorrido e foram consideradas pela BRF no cálculo de seu crédito conforme lá registradas.

No entanto a Recorrente argumenta que a efetiva comprovação da ocorrência, dos valores e da natureza das operações registradas pela pessoa jurídica somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas e que 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.

Ressalta em seu recurso que "*(...) em que pese tal fato, o próprio julgador reconheceu o fato de que as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal e que esta não as solicitou e que, portanto, não analisou as notas fiscais de operação da empresa para, somente então, excluir da memória de cálculo os valores daquelas que considerou não geradoras de crédito.*

Afirma em seu recurso que se a efetiva comprovação da (i) ocorrência, (ii) dos valores e (iii) da natureza das operações registradas pela pessoa jurídica, somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas (Notas Fiscais), tal comprovação deveria ter sido oportunizada à contribuinte, mas isto não ocorreu.

Considera que deste modo, no procedimento preparatório do presente lançamento existia o dever de prova e o dever de investigação por parte do Fisco, e ambos não foram plenamente cumpridos.

Cita o art. 333, inciso I, do CPC, que estabelece que "o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito" e no art. 9º, do Decreto 70.235/72, quanto as formalidades a serem obedecidas para exigência do crédito tributário.

Constata-se no seu Parecer SARAC nº 16/2011, à fl. 214, a fiscalização por sua vez, destaca que a forma como a BRF entregou as memórias de cálculo, sem a perfeita

identificação da linha do Dacon, **dificultou a comprovação do seu direito ao crédito da contribuição.**

E que, em assim sendo, e com a finalidade de identificar os valores das aquisições dos bens utilizados como insumos, do arquivo fornecido pela contribuinte foram excluídos, primeiro, os valores dos os itens nos quais o CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações) corresponde a outras rubricas do Dacon - Bens para Revenda, Serviços Utilizados como Insumos e Despesas de Energia Elétrica.

Depois de excluídos os tais valores, a autoridade fiscal consolidou os valores mensais das demais aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, apurados por CFOP, em um demonstrativo de onde se verifica que, a exceção do mês de fevereiro, os valores informados nas memórias de cálculo são inferiores aos informados no Dacon.

E, por fim, foram excluídos os valores: das aquisições de produtos cuja alíquota foi reduzida a zero; dos serviços de fretes que não geram direito a crédito a título de “bens utilizados como insumo”; das aquisições de materiais de embalagens utilizadas para o transporte dos produtos acabados; do IPI incidente na compra de insumos; das devoluções de compras de insumos, fornecidos por pessoa jurídica e não submetidos à alíquota zero.

Repisando-se, na análise do crédito pleiteado, conforme apurado em Dacon, a fiscalização utilizou-se da memória de cálculo do montante informado neste demonstrativo a título de aquisição de insumos, fornecida pela Recorrente em resposta a Intimação Fiscal.

Nessa análise, o Fisco optou por entender que a memória de cálculo fornecida continha o registro das notas fiscais de todas as operações de entrada consideradas pela contribuinte no cálculo do crédito pleiteado (CFOP e valores), conforme os demonstrativos elaborados no Parecer SARAC (fls. 215/217).

Me parece claro que a adoção deste critério pela fiscalização, não tem o efeito de atestar que os registros contidos no arquivo digital são o espelho da verdade, que as operações efetivamente ocorreram e que ocorreram conforme lá registradas. Tal memória de cálculo, com efeito, não possui natureza constitutiva do direito ao crédito a que se preste a demonstrar, mas consiste de uma **informação prestada ao fisco em resposta à intimação** para esclarecimento quanto à composição do crédito, apurado no Dacon do período e pedido por meio do PER/DCOMP ora em questão.

Como asseverado pela Recorrente, as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal; esta não as solicitou e, portanto, não analisou as notas fiscais das operações da empresa para, somente então, excluir da memória de cálculo os valores daquelas que considerou não geradoras de crédito.

Como bem analisado pela decisão recorrida "*(...) o auditor fiscal buscou identificar, dentre todas as operações de entrada registradas pela contribuinte, adotando como critério de identificação o CFOP das respectivas notas, conforme registradas no arquivo digital apresentado, aquelas que não se referissem a uma operação, tributada no mercado interno, de aquisição de insumo realizada junto a uma pessoa jurídica. Identificadas essas operações, excluiu o montante mensal apurado dos valores informados na linha 02, para cada mês do trimestre.*

Como se vê, a efetiva comprovação da ocorrência, dos valores e da natureza das operações registradas pela pessoa jurídica somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas. 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.

Nesse diapasão, argumenta a recorrente, quanto ao ônus da prova, os dispositivos do art. 333 do CPC e do art. 9º do Decreto nº 70.235/72. Nessa esteira, é consabido 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, não estamos tratando de lançamento de ofício, e sim de caso de utilização de **direito creditório** pela Recorrente. A situação posta trata-se de Declarações de Compensação - DCOMP de créditos da Contribuição/COFINS, não cumulativa, vinculados à receita de exportação.

É pacífico que 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, 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.

Neste caso, como visto, no Termo de Início da Fiscalização, 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 SRF no 900/2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, dessa forma expressa em vários de seus dispositivos.

Posto isto, considerando o abordado no **item 6** deste voto, sobre o ônus do contribuinte de comprovar a existência do crédito objeto do pleito repetitório por meio da apresentação dos documentos que atestem, de forma inequívoca, a ocorrência, a origem e a natureza das operações das quais este decorra; e ainda o consignado na decisão *a quo*, a qual me filio como razões de decidir, a escrita contábil da empresa somente faz prova a favor do contribuinte se os lançamentos tiverem suporte em documento fiscal, firme-se que, no presente caso, somente será passível de análise a glosa do valor em relação ao qual a contribuinte tenha trazido, em sede de manifestação de inconformidade, a cópia da respectiva nota fiscal, o que a Recorrente não o fez, e teve oportunidade de fazê-lo, inclusive quando da diligência; portanto, diga-se, desde já, que o registro no Livro de Registro de Entrada, no balancete contábil ou no Livro Registro de Saídas, por si só, não é suficiente para comprovar a ocorrência, a origem e a natureza da operação lançada.

Por falta de comprovação e verificando-se que a inclusão pela Recorrente de alguns CFOP, que devido a natureza da operação realizada, estão em desconformidade com o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, não atendem os preceitos para serem considerados insumos.

Desta forma, entendo correto, portanto, a glosa efetuado pela fiscalização (quadro Parecer Sarac, fls. 216/217), devem ser mantidas.

8.3. Itens cujos CFOP indicam que a operação se refere a “as outras rubricas” do Dacon

Alega a Recorrente que a metodologia utilizada pelo Fisco seria arbitrária.

A fim de verificar a procedência do crédito, pedido pela contribuinte, conforme por ela declarado em DACon, a Fiscalização solicitou a memória de cálculo dos diversos valores lá informados. Em verificando que os valores declarados em cada linha do demonstrativo não correspondiam aos informados na memória de cálculo, glosou a diferença por considerá-los não comprovados. Porém, em verificando a coerência nos valores pedidos, ou seja, em sendo os valores do DACon iguais ou menores aos da memória de cálculo, os manteve por reputá-los verdadeiros.

Alega que *"(...) o contraditório, que é inerente ao direito de defesa, decorre da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação o que, in casu, não ocorreu"*.

Como constatado no Relatório da fiscalização, não havia como o Fisco reconhecer créditos em relação aos valores registrados na memória de cálculo **a maior do que o declarado no Dacon sob o mesmo título**. Como já dito, os registros contidos no arquivo digital não são suficientes para atestar, para todos e quaisquer fins, que as operações efetivamente ocorreram e que ocorreram conforme lá registradas.

No entanto, em se verificando que os valores declarados em cada linha do demonstrativo não correspondiam aos informados na memória de cálculo, o Fisco glosou a diferença por considerá-los não comprovados. Por outro giro, verificando-se coerência nos valores pedidos, ou seja, em sendo os valores do Dacon iguais ou menores aos da memória de cálculo, os manteve por reputá-los verdadeiros.

Caberia, portanto, à Recorrente ter, oportunamente, apresentado à fiscalização a comprovação do que lá informou em desacordo com o que declarou no Dacon, o que não o fez, mesmo quando na fase da diligência.

Correto, portanto a glosa efetuado no procedimento fiscal.

8.4. Itens cujos CFOP indicam que a natureza da operação não corresponde a aquisição de bens utilizados como insumo (Operações cuja natureza não foi comprovada)

Afirma a Recorrente em seu recurso que, *"(...) Como ressaltado em sede de preliminar, o ilustre julgador, sob pretexto da inexistência de prova a cargo da contribuinte, indeferiu indevidamente o pleito repetitório sob o argumento de que algumas destas foram equivocadamente emitidas escrituradas e/ou registradas no sistema SAP-R3 com os CFOP que indicou em sua impugnação e que se referiam a aquisição de insumos*.

(...) Pois bem, aqui mais uma vez há que se pontuar que deveria ter sido, antes, solicitadas as referidas notas e, depois, dada a oportunidade para que a recorrente pudesse manifestar-se a respeito. Diante do evidente cerceamento ao direito de defesa, deve ser cancelada a respectiva glosa.

Mais uma vez, não assiste razão a Recorrente. Quando do início do procedimento fiscal, a Recorrente foi regularmente intimada a apresentar os documentos comprobatórios dos créditos declarados. Para tanto, veja-se a reprodução abaixo, referente ao PARECER/SARAC nº 16/2011, elaborado pela DRF em Itajaí (SC), às fls. 206/244:

"6. Em 16/11/2009, a contribuinte encaminhou, dentre outros, os seguintes documentos:

a) Arquivos digitais relacionados nos itens 4.2.1, 4.4.1, 4.4.2, 4.1.1, 4.1.2, 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3 e 4.9.5, do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23/30/2001, gravados em mídia eletrônica;

b) Arquivos de Notas Fiscais, por filial e para o período de 2006 a 2008, lo layout do SINTEGRA, gravados em mídia eletrônica; (...)".

Como já dito, no caso dos presente autos, não estamos tratando de lançamento de ofício, e sim de caso de utilização de **direito creditório** pela Recorrente. A situação posta trata-se de Declarações de Compensação - DCOMP de créditos da Contribuição/COFINS, não cumulativa, vinculados à receita de exportação.

É pacífico que quando se trata de desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é **atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito pretendido**. O novo Código de Processo Civil, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 373, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Também não se caracterizou o alegado cerceamento do direito de defesa, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada de todos os atos praticados pelo Fisco. 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.

Concluindo, 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. E isto não foi feito pela Recorrente, mesmo quando da diligência, portanto, deve ser mantida a glosa efetuada.

8.5. Aquisição de produtos com o fim específico para exportação - CFOP 2501

Em relação às operações registradas com CFOP 2501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação a Recorrente alega que se referem a Compra para Comercialização - CFOP 2102 e anexa cópia do Livros de Registro de Entradas e cópias de algumas dessas notas que comprovariam o procedimento da BRF.

Afirma a Recorrente que, *"(...) O legislador não pode mais escolher se as contribuições em análise serão ou não cumulativas, mas apenas quais os setores econômicos em que a não-cumulatividade será aplicada. É importante ressaltar que o conceito de "setor de atividade" é mais amplo que 'atividade econômica'. Dentro de um setor podemos encontrar vários tipos de atividades econômicas.*

Feita a escolha, a não-cumulatividade deverá ser aplicada em sua plenitude, seguindo regra básica de interpretação, se a CF/88 não impões restrições ao direito de crédito, não pode o legislador infraconstitucional restringir. Quaisquer diferenciações feitas com base em outros

critérios que não o setor da atividade econômica é, portanto, incompatível com o princípio da isonomia (...).

Note-se que neste caso, a própria Recorrente deixa claro que as tais notas não se referem a aquisição de insumo, ao alegar que se referem a Compra para Comercialização – CFOP 2102.

Ocorre que, independentemente de restar comprovado nos autos o equívoco alegado pela contribuinte o que, não ocorreu, e esta ter submetido à tributação suas vendas efetuadas com o fim específico para exportação (CFOP 6501), isto não autoriza a Recorrente, se a Lei, que regulamenta as Contribuições (PIS e a COFINS), assim não permite, a apropriar-se de crédito sobre as aquisições de produtos com o fim específico para exportação (CFOP 2501).

Destarte, o inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, expressamente veda o crédito sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições de que tratam.

Portanto, não há como reconhecer o crédito pretendido pela Recorrente com fundamento em suas alegações de recurso.

8.6. Aquisição para entrega futura - CFOP 1922

Conforme alegado pela Recorrente em seu recurso, as notas com o CFOP 1922 se referem a aquisição de soja e milho a granel e que o crédito de PIS e COFINS foi apropriado, parcial ou totalmente, pelo registro da nota mãe, porém as notas filhas também foram registradas no mesmo mês ou no mesmo trimestre, não podendo ser alegado, outrossim, tratar-se de apropriação antecipada do crédito (cita os documentos 6 a 9 dos autos). "*(...) Em que pese tal fato, o ilustre julgador afirma que não há nos autos elementos que confirme que tenham ocorrido as entradas alegadas (notas filhas) na competência e nos exatos valores considerados na apuração do crédito pleiteado; e mais, que não há como verificar que estas entradas estejam vinculadas as notas com CFOP 1922 identificadas pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade*".

Por fim, alega que antes de ter a Recorrente o ônus de provar as suas alegações no momento da impugnação ao lançamento, havia por parte do Fisco o DEVER de ter ele mesmo requerido e juntado aos autos as notas relativas aos créditos glosados ou, no mínimo, ter oportunizado à contribuinte a apresentação destas.

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

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

Como bem asseverado pela decisão recorrida, "(...) o regime da não cumulatividade, para o caso específico da Contribuição para o PIS e da Cofins, consiste da possibilidade de o contribuinte deduzir da contribuição devida no mês, incidente sobre seu faturamento mensal, créditos calculados sobre algumas despesas e encargos, previstos em lei, que concorreram para a produção deste faturamento. Com efeito, a adoção do regime de competência na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade está prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte. Assim, o reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a comprovação da entrada deste bem no estabelecimento da adquirente, quando somente então tal bem adquire a condição de insumo, para fins de geração do crédito do período.

O fato é que não há nos autos elementos que confirme que tenham ocorrido as entradas alegadas, ou seja, as entradas listadas com CFOP 1116, na competência e nos exatos valores considerados na apuração do crédito pleiteado; e mais, não há como se confirmar que essas entradas estejam vinculadas as notas com CFOP 1922 identificadas pela Recorrente quando da manifestação da inconformidade.

Repisando-se, é pacífico que quando se trata de desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, **é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito pretendido, ou seja**, 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. E isto não foi feito pela Recorrente, **mesmo quando da diligência**.

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

8.7. Frete de produtos entre estabelecimentos – CFOP 1931, 2931

Conforme a decisão recorrida, em interpretação do inciso IX, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, somente dará direito a crédito frete contratado vinculado a uma operação de venda e que, neste sentido, o mero deslocamento de mercadorias (produto acabado - prontos para venda) do estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor, onde somente então ocorrerá a efetiva venda, não integra a operação de venda.

Em seu recurso alega a Recorrente que, "(...) ao contrário do exposto, eventuais limitações impostas em legislação infra-constitucional ao Princípio da Não cumulatividade são absolutamente inconstitucionais. O conceito de "frete na operação de venda" utilizado pelo legislador ordinário é mais abrangente que aquele de "frete de venda" adotado pela decisão ora impugnada, albergando também as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (unidade fabril e estabelecimento distribuidor) com finalidade de venda posterior".

Cita jurisprudências judiciais e administrativas a seu favor, e prossegue afirmando que: "(...) Ao contrário de outros setores e atividades, o produto elaborado pela recorrente, por ser perecível, deve obrigatoriamente ser transportado e armazenado em condições especiais e segundo determinações da ANVISA, como por exemplo, conservação e temperatura". Cita em consonância com a conclusão descrita, a Portaria do Serviço de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde nº 326/2007, determina quanto ao armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados.

Assim, resta claro a decisão de obstaculizar e glosar o aproveitamento do crédito da COFINS e do PIS nas operações de frete **entre estabelecimentos** viola direito da Recorrente.

A fiscalização informou em seu Parecer que ao atender o Termo de intimação, a Recorrente apresentou dois tipos de arquivos contendo as memórias de cálculo relacionadas às despesas com fretes.

No primeiro conjunto de arquivos estão informadas as despesas com fretes relacionadas com as aquisições de insumos e com a distribuição dos produtos acabados entre as unidades de produção e entre as filiais, identificadas com nome do material/insumo transportado ou simplesmente como "serviços de fretes e carretos" ou "serviços de transporte interno"; todos lançados na escrita fiscal utilizando os CFOP 1352 e 2352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial, 1353 e 2353 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial, 1932 e 2932 - Aquisição de serviço de transporte iniciado em Unidade da Federação diversa daquela onde esteja inscrito o prestador.

O segundo conjunto foram tratadas as demais despesas com fretes e serviços de armazenagem, informados nas fichas 06A e 16A, linha 07; os gastos com aluguéis de equipamentos e máquinas contidos nas fichas 06A e 16A, linha 06 e os demais serviços utilizados como insumos informados nas fichas 06A e 16A, linha 03. Informa a autoridade fiscal que os valores informados na linha 07 das fichas 06A e 16A do Dacon, foram aceitos no cálculo do crédito da contribuição.

O Fisco argumenta que o deslocamento das mercadorias (**produtos acabados**) dos estabelecimentos produtores até os estabelecimentos distribuidores, com o intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores, não integra a "operação de venda" referida no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 (linha 07 do Dacon), tampouco se subsume ao conceito de insumo disposto no inciso II, art. 3º, da mencionada Lei e da Lei nº 10.637/2002.

Como asseverou a fiscalização, verifica-se na contabilidade, na composição das contas denominadas "Frete Tramf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)", conta contábil nº 5.01.01.12.01.01.48 e "Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)", conta contábil nº 5.01.01.12.01.01.49, conforme registro sintético existente nos balancetes dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006, bem como nos lançamentos contábeis analíticas, pertencentes a conta contábil sintética nº 5.01.01.12.01 - "Fretes de Transferências/ Vendas" e as informadas nas memórias de cálculos a título de serviços de fretes, que a Recorrente considerou as despesas incorridas com a contratação de fretes destinados a realizar transferências de produtos acabados para as filiais e entre as filiais.

No entanto, insiste a Recorrente que **a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos industriais** se faz necessária para otimizar a logística de circulação de bens destinados à revenda, integra a "cadeia de vendas", consistindo de despesa indireta da subsequente venda e que, portanto, o crédito correlato não poderia ser vedado sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade e da isonomia. Conclui, com fulcro no princípio constitucional da não cumulatividade e no texto legal que regula a matéria, que o conceito de "frete na operação de venda" utilizado pelo legislador ordinário é mais abrangente que aquele de "frete de venda" adotado na decisão recorrida, albergando também as operações de **transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (unidade fabril e estabelecimento distribuidor) com finalidade de venda posterior.**

É consabido que com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com **serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, na operação de venda**, caso o ônus seja suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei. Já o art. 15, da citada Lei, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do seu art. 93).

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: **(i)** 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 **(ii)** 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).

Ressalta-se ainda, que há uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete admitida, 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. E é dessa glosa que se trata neste caso, razão pela qual a análise deve ser se os valores glosados **referem-se a custos**, suportados pelo contribuinte, **vinculados a aquisições de insumos**.

A Recorrente, em sua manifestação de inconformidade, claramente labora no sentido de defender que as despesas glosadas dão direito a crédito a título de frete na operação de venda, por integrar a “cadeia de suas vendas”, restando claro, portanto, que não há controvérsia quanto ao fato de que as despesas glosadas referem-se, não a transporte de insumos adquiridos, mas a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte.

Desta forma, resta equivocado o entendimento demonstrado pela Recorrente. Na interpretação do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, verifica-se que somente dará direito a crédito o frete contratado vinculado a uma operação de venda. Assim, conclui-se que o mero deslocamento de mercadorias (**produto acabado, prontos para a venda**) do estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor, onde somente então ocorrerá a efetiva venda, não integra a “operação de venda”. Como a própria interessada deixa claro que os fretes em questão se referem a “transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (unidade fabril e estabelecimento distribuidor) com finalidade de venda posterior”, resta que estes serviços também não se enquadram na segunda hipótese de creditamento possível.

O Fisco em sua Informação Fiscal de diligência (fl. 2.242), consigna que, *“(...) f) Fretes referentes a Produtos Acabados, cuja glosa está minudentemente descrita a partir da fl. 221, onde está detalhado como foram identificados tais fretes, seus valores o embasamento legal da glosa na Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso II; fretes de produtos acabados somente encontram enquadramento no inciso IX do mesmo artigo, quando, e apenas se, forem fretes na operação de venda. Não há dúvida quanto ao fato de se tratar de frete de produto acabado e nem do valor em tela, apenas quanto ao conceito aplicável de insumo, de modo que, se não for este o entendimento do CARF, o valor está individualizado e não carece de qualquer informação complementar. Desta forma, não foi objeto de intimação ou qualquer outra pesquisa para elaboração desta Informação Fiscal.*

No Parecer Sarac nº 16/2011, às fls. 223/224, o Fisco apresenta um quadro, com o Código das Contas Estruturadas (Plano de contas contábil), que estão consolidados, por

centro de custo, os valores dos gastos com fretes que foram excluídos da base cálculo formadora dos Bens Utilizados como Insumos.

Posto isto, entendo correta, portanto, a exclusão (glosas) destes valores dos montantes mensais informados no Dacon a título de despesas com aquisição de insumos.

8.8. Aquisições de produtos cuja alíquota foi reduzida a zero

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

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

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

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

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

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

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

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

10.925/04, art. 1, inciso IX. Tais aquisições de pessoas jurídicas, constam também do ANEXO II, às fls. 247/271.

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

8.9. Materiais de embalagem

Foram glosadas as despesas com as aquisições de *pallets*, sob a alegação destes não se tratarem de insumos, mas de embalagens próprias para serem utilizadas no transporte dos produtos acabados.

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

de produto industrializado a ser comercializado; (iv) - armazenagem durante o ciclo de industrialização.

Conforme PARECER (laudo) do INT anexado aos autos, há expressa menção no sentido de que os *pallets* são utilizados "*sempre nas movimentações externas às linhas de produção*", sendo que no ambiente interno "*são utilizadas para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora*". Ademais, principalmente, quanto aos *pallets* de madeira, ainda possuem a função indispensável dentro do processo produtivo de transporte para área de estocagem, dentro da unidade produtora, expedição com carregamento em caminhões, viagem até o cliente, descarregamento do caminhão, movimentação interna no cliente. Em fim, são insumos por ser inerente à atividade econômica da recorrente, inclusive, visando cumprir exigências de higiene e limpeza para a produção de um bem de maior qualidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

A tomada de créditos, nestas condições, dependeria do critério adotado pelo próprio contribuinte **para a contabilização do bem**. Se a aquisição dos *pallets* for lançada à conta de despesa operacional, em função do seu valor unitário e de sua vida útil, entendo admissível o creditamento do gasto como insumo. No entanto, tratando-se de **bem de ativação** obrigatória, como parece ser (observe 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*.

8.10. IPI incidente nas aquisições de insumo

Alega que houve registros de notas fiscais com valores de IPI, porém nem todas as mercadorias adquiridas foram apropriados os valores de IPI (anexo levantamento efetuado com relação ao IPI, bem como cópias dos livros Registros do IPI do mês de Janeiro/06 - doc. 44). Na planilha juntada aos autos, estão marcadas as notas fiscais que realmente foi apropriado o crédito de IPI, sendo as demais notas fiscais registradas sem o aproveitamento de IPI, até porque tem várias filiais que a atividade principal é incubatório ou granja, e não se aplica a obrigatoriedade do livro Registro de IPI, nem mesmo a possibilidade legal tomada do crédito.

No caso sob exame, 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 contribuinte, 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. Portanto, não assiste razão à Recorrente.

Na Informação Fiscal de Diligência à fl. 2.242, a fiscalização afirma que, *"(...) i) IPI nas Aquisições de Insumo, que deve ser abatido do valor contábil do bem utilizado com insumo para fins de cômputo do crédito do PIS e da COFINS uma vez que o IPI é recuperável (Lei 9.779/1999, art. 11). Todas estas glosas estão bem definidas no processo, com listagem nota por nota, item por item a partir da folha 245"*.

Como pode ser visot, 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 contribuinte 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, de 1996. O artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, expressamente determinam que, em sendo recuperável, o IPI não integra o valor do custo dos insumos.

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

8.11. Devoluções de insumos

O Fisco relata que com base nas informações prestadas pela Recorrente, em especial os arquivos digitais de Notas Fiscal no formato do SINTEGRA, verifica-se que no período sob análise ocorreram devoluções de insumos conforme quadro que demonstra.

A Recorrente afirma que não incluiu no valor informado na linha 2 do Dacon os valores das devoluções de insumos. Explica que *"(...) A elaboração do DACON deu-se com base nos saldos contábeis existentes em cada conta de crédito de PIS e COFINS, já líquidos de devoluções. Assim, para compor a item 02 - Bens utilizados como Insumos, foi considerado o saldo contábil (líquido de devoluções), diminuindo o valor dos créditos da "energia elétrica" e menos os créditos dos "bens adquiridos para revenda" e, desta forma, o saldo resultante foi considerado na Item 02 do DACON, ou seja, no item 02 do DACON a Impugnante excluiu as devoluções"*.

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

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

Na Informação Fiscal de Diligência à fl. 2.242, a fiscalização arremata afirmando que, "(...) **h) Devolução de Compra para Industrialização**, cuja glosa se baseia na própria Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso II, uma vez que não há como ter sido utilizado como insumo um bem que foi devolvido sendo, portanto, necessário o abatimento destes valores".

Portanto, por falta de comprovação das alegações da Recorrente, deve ser mantido a glosas referente aos valores, conforme quadro demonstrativo às fl. 227 do Parecer Sarac nº 16, de 2011 e relacionados (detalhadamente) no ANEXO IV (Devolução de Insumos adquiridos para industrialização) às fls. 272/282.

8.12 - Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais Calculados à alíquota de 4,56% - linha 25 da ficha 16A do Dacon

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

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

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

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

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

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM,

destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

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

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

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

III pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.13. Aquisição no Mercado Externo - Bens Utilizados como Insumos

Informa a Recorrente em seu recurso que *"(...) Conforme já alegado, no arquivo enviado a fiscalização está demonstrado que não foi apropriado crédito de PIS e COFINS, inclusive na coluna "Base de Cálculo", não consta valor algum, somente na coluna total da NF, é que está demonstrado o valor da NF. Em relação as demais importações*

informadas no quadro demonstrado no item 77, as bases de cálculos a serem consideradas são as seguintes: (...)".

Por outro giro o Fisco alega em seu Parecer que foram considerados nas informações prestadas pela Recorrente, insumos de bens que não geram direito a crédito da Cofins, como por exemplo, bens adquiridos com suspensão ou isenção, como o caso da compras sob o regime aduaneiro especial de *Drawback*.

O art. 15 e 16 da Lei nº 10.865/04, impede que haja direito de crédito de bens importados sujeitos a não incidência, alíquota zero ou suspensão das contribuições (PIS e da Cofins).

Sobre o tema, a DRJ em sua decisão, muito bem esclareceu conforme reprodução trecho abaixo:

(...) Desta feita, assim como a contribuinte alega ter feito, a autoridade fiscal também não incluiu no valor apurado para a linha 02 da ficha 16B, o valor da "importação de metionina adquirida via regime drawback", já que não incluiu em seu cálculo o valor de nenhuma operação registrada com CFOP 3127.

Quanto às operações registradas nos CFOP 3551, 3556, igualmente não poderiam compor o valor registrado na linha 02 do Dacon e, portanto, foram corretamente glosadas pela autoridade fiscal. Quanto aos valores glosados, o que se tem é que são os que constam no arquivo digital elaborado e apresentado pela própria contribuinte, a título de memória de cálculo dos valores informados no Dacon. A contribuinte, por sua vez, limita-se a alegar sem, no entanto, trazer qualquer elemento adicional no sentido de, minimamente, demonstrar que os montantes das aquisições com os CFOP em questão poderiam ser os por ela alegados em sua manifestação de inconformidade e não os apurados pela autoridade fiscal a partir das informações por ela própria prestadas.

Portanto, não gera direito a crédito os bens importados sob o regime aduaneiro de *drawback* e nem os bens importados para serem incorporados ao ativo imobilizado ou para uso ou consumo da empresa, conforme os relacionados no quadro demonstrativo junto ao Parecer Sarac nº 16/2011 às fl. 235.

Quanto as aquisições de bens para o ativo imobilizado, há que se conhecer o teor do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que disciplina o PIS/Cofins na importação, e permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins), nos casos ali previstos.

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.

Como se vê não são todas as importações que dão direito a crédito, **mas apenas as elencadas nos incisos do artigo.**

Portanto, quanto ao direito à tomada de crédito sobre o valor das importações, está exhaustivamente regulado no art. 15 da Lei nº 10.865, 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.

Mais uma vez, infelizmente, a recorrente não se preocupou em fazê-lo, perdendo-se em alegações genéricas e alheias aos fatos concretos do processo.

Desta forma, Mantenha-se a glosa procedida pela Fiscalização.

9. Da ausência da responsabilidade da Recorrente da multa aplicada.

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

"(...) Assim, a multa em relação aos fatos geradores ocorridos entre período de janeiro de 2006 a março de 2006, e, portanto, anterior à sucessão empresarial, não pode ser exigida da Recorrente em razão do disposto nos arts. 132 e 133 do CTN, não havendo que se falar em sua responsabilidade como sucessora. Portanto, 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.

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 01/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao exposto anteriormente, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve-se, ao menos, afastar/reduzir a aplicação dos elevados percentuais das multas, face ao seu caráter manifestamente confiscatório.

Pois bem. A ciência do Despacho Decisório se deu em 08/02/2011 (fl. 282), portanto, em data posterior à incorporação da Perdigão Agroindustrial S.A. pela Perdigão S.A. (atual BRF Brasil Foods S.A.), que ocorreu em 2009, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Perdigão Agroindustrial S.A.

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

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

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

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

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

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

Destarte, se a lei excluísse as multas da responsabilidade dos sucessores, estaria criada uma permissão legal para que as empresas, por meio de sucessivas transformações societárias, ficassem sempre a salvo de imposições de multas por infrações à legislação tributária. Certamente, não foi essa a intenção do legislador.

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

Por fim, repise-se que **não se trata de auto de infração e de multa de ofício** decorrente pelo não pagamento de tributos devidos pela sucedida, e sim de manifestação de inconformidade de fls. 207/243, que manteve o Despacho Decisório (fls. 243/244) que indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimentos (PER/DCOMP), relativo à contribuição para a COFINS não cumulativa, não há, portanto, que se falar em multa de ofício lançada.

10. Inconstitucionalidade das leis, ilegalidade das IN, conceito de insumo e caráter confiscatório da multa.

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

"(...) 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".

"Conclui-se, portanto, que na sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS o contribuinte pode descontar créditos das contribuições calculados em relação aos custos ou despesas necessários à atividade da empresa e à geração de receita. Portanto, eventuais limitações impostas em legislação infraconstitucional ao Princípio da Não-cumulatividade são absolutamente inconstitucionais.

"Na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao exposto anteriormente, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve-se, ao menos, afastar/reduzir a aplicação dos elevados percentuais das multas, face ao seu caráter manifestamente confiscatório".

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.

11. Conclusão

Processo nº 16349.000271/2009-19
Acórdão n.º **3402-003.152**

S3-C4T2
Fl. 2.285

Recorrente, o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a **60% do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2002**, conforme o "item 8.12" deste voto.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

1. Fretes de produtos entre estabelecimentos (item 8.7 do voto).

Na sessão de julgamento ousei divergir do Ilustre Relator em relação ao creditamento sobre os dispêndios com os fretes, no que fui seguida pela maioria dos Conselheiros da Turma.

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 ao pagamento de fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada.

2. Aquisição para entrega futura - CFOP 1922 (item 8.6 do voto)

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne

Especificamente quanto aos créditos objeto do item 8.6 (Aquisição para entrega futura - CFOP 1922), ousou em divergir do Ilustre Relator, pelas razões que se seguem.

Em conformidade com os esclarecimentos de ordem fática trazidas pelo I. Relator em seu voto, este item se refere às glosas dos créditos de COFINS relativos às aquisições de insumos pela Recorrente (soja e milho a granel) em operações de entrega futura. Como elucidado, em uma típica operação de venda para entrega futura, o fornecedor emitia:

(i) uma nota fiscal de Simples Faturamento, com a indicação da quantidade de mercadorias e do preço contratados com a Recorrente para as compras dos insumos (nota emitida com o CFOP 1922, referenciada pelo I. Relator como "notas mãe"). Frise-se que foi com fulcro nessa NF que a Recorrente efetuou o aproveitamento do crédito, glosado pela fiscalização por entender que este CFOP não seria suscetível de aproveitamento de crédito;

(ii) conforme as mercadorias eram efetivamente entregues à Recorrente, na mesma competência de emissão da "nota mãe" acima mencionada, eram emitidas notas fiscais de entrada efetiva, com o CFOP 11162, referenciadas pelo I. Relator como "notas filhas". Como esclarecido pela Recorrente, como se depreende do próprio parecer fiscal e dos documentos acostados nos Docs. 6 a 9 da Manifestação de Inconformidade (fls. 593-599), a Recorrente não

¹ Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro

² Compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro. Na descrição do Ajuste SINIEF 05/2005: "*Classificam-se neste código (1116) as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código 1922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro*".

tomou crédito sobre essas notas fiscais, vez que o crédito já havia sido integralmente aproveitado com fulcro na nota fiscal que representou toda a operação contratada (nota mãe).

Ora, depreende-se das informações e documentos acostados aos autos que a Recorrente tomou crédito na aquisição de insumos, plenamente garantida pelos art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. A única razão para a glosa pela fiscalização foi o fato desses insumos terem sido adquiridos mediante uma operação específica (para entrega futura - CFOP 1.922). Esta única razão da glosa é identificada no parágrafo 35 do Parecer SARAC/DRF/ITJ n.º 16/2011, no qual consta:

*"35. Partindo do demonstrativo referido no item 33 deste parecer, os quais compõem as bases de cálculos originárias das memórias de cálculo da contribuinte, **observa-se a inclusão pela requerente de alguns CFOPs, que devido a natureza da operação realização, estão em desconformidade com o disposto no art. 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo ser considerados insumos. Portanto devem ser glosados os seguintes valores:***

CFOP	Descrição do CFOP	Aliq. Cofins (%)	jun/06	fev/06	mar/06
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
1922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro	4,56	1.773.500,00	7.243.333,31	710.000,00
1922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro	7,60	2.685.000,00	1.942.500,00	2.212.500,00"

(fl. 154 - grifei)

Entretanto, com vênia ao entendimento do Ilustre Relator, a compra de insumos na sistemática de "entrega futura" não desnatura a validade do crédito tomado pela Recorrente (Mercado Interno - Bens utilizados como insumos - Linha 02 do DACON).

Com efeito, na operação sob análise, a venda das mercadorias é concretizada no momento da negociação do preço e da quantidade que serão enviadas pelo fornecedor, conforme documentado na Nota de Simples Faturamento emitida (no caso, com o CFOP 1.922). Naquele momento, as mercadorias já estão integralmente disponíveis para a compradora (no caso, a Recorrente), sendo que o fornecedor permanece com a sua posse como simples depositário.

É o que elucida a Receita Federal em Soluções de Consulta por ela emitidas, indicando que no momento do simples faturamento que a receita deve ser reconhecida pelo fornecedor, por ser este o momento em que a operação de compra e venda é concretizada, sendo que o fornecedor pode permanecer com a posse das mercadorias na condição de depositário:

"ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

*EMENTA: **VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.** No caso de venda para entrega futura, em que o contribuinte possui o bem em estoque, a receita deverá ser computada no período de apuração da operação, **pois o bem já está disponível ao comprador e a vendedora passa a ser mera depositária.** FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. No caso de faturamento antecipado, em que o contribuinte não*

possui ainda o bem, a receita deverá ser computada no período de apuração em que

Documento assinado digitalmente em 01/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 01/08/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 0

1/08/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda, ficando disponível para o comprador." (Solução de Consulta n.º 39/2007, de 28/02/2007. Disit 10 -grifei)

*"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: VENDA PARA ENTREGA FUTURA. A receita decorrente de venda para entrega futura deverá ser apropriada quando ocorrer o seu faturamento. A legislação prevê exceção a essa norma no caso de pessoa jurídica tributa da com base no lucro presumido, admitindo-se a aplicação do regime de caixa para fins da incidência da Cofins, desde que o mesmo critério seja adotado em relação ao imposto de renda pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido." (Solução de Consulta n.º 88/2001, de 03/04/2001. Disit 08 - grifei)*

Conforme critérios de oportunidade e conveniência das partes, as mercadorias são entregues pelo fornecedor (depositário) à compradora, sendo que esta entrada real da mercadoria deve ser igualmente documentada por Nota Fiscal (emitidas, no caso, com o CFOP 1.116).

Uma vez que o integral faturamento das mercadorias adquiridas é representado pela "nota mãe", momento no qual a compra e venda é considerada como concretizada, deve ser ela a nota fiscal que vai respaldar o crédito, plenamente válido por representar operações de aquisições de insumos (art. 3º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003).

Por conseguinte, igualmente válido o crédito presumido calculado pela Recorrente na condição de agroindústria, com fulcro no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (4,56%, correspondente à 60% de 7,6%), uma vez que os insumos envolvidos são de origem vegetal (Soja Granel, NCM 1201.00.90 e milho granel, NCM 1005.90.10).

A garantia do crédito de PIS/COFINS em operações de venda para entrega futura já foi enfrentada por este E. CARF, no Acórdão n.º 3401-002.071 de relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, acompanhado por unanimidade em sessão realizada em 28/11/2012:

*"(...) Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 (...) **COMPRAS PARA ENTREGA FUTURA. CRÉDITO NO MÊS DA AQUISIÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DO EFETIVO RECEBIMENTO DA MERCADORIA. Na venda para entrega futura, em que o fornecedor possui a mercadoria vendida a ser utilizada como insumo e o contrato de compra e venda se perfaz quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço, caracterizando a aquisição por parte do adquirente, tanto o débito quanto o crédito do PIS e COFINS ocorrem no mês em que realizado o negócio, independentemente da efetiva entrega da mercadoria.***
(...)

*INSUMOS ADQUIRIDOS PARA RECEBIMENTO FUTURO: DIREITO AO CRÉDITO NO MOMENTO EM QUE HÁ DISPONIBILIDADE JURÍDICA
Também entendo assistir razão à Recorrente no tocante às vendas para entrega futura, porque parece haver disponibilidade jurídica por parte da Recorrente desde o momento da aquisição, independentemente do efetivo recebimento dos insumos, que por conveniência do seu fornecedor ou dela própria ocorre numa data futura.*

A DRJ, ao considerar que os créditos de compras de insumos para entrega futura só podem ser aproveitados no momento em que ocorre a efetiva entrega dos insumos no estabelecimento do adquirente, pode não ter dado o relevo cabível à expressão “adquiridos”, constante do inc. I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, versando sobre a Cofins (equivalente ao mesmo artigo da Lei nº 10.637, de 2002, esta do PIS), que possui a seguinte redação (negrito acrescentado):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 22 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 20 desta Lei sobre o valor:

I dos Itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Apesar de interpretação da DRJ, assim como a Solução de Consulta nº 50 da 1ª Região Fiscal nº 50, de 19 de maio de 2004, mencionada no acórdão recorrido, possuir amparo no art. 1.267 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), segundo o qual a transferência de propriedade da mercadoria adquirida dá-se no momento da tradição, não me parece a melhor.

Diante dos débitos da COFINS e do PIS, que devem ser apurados no momento da venda, independentemente da saída ou entrega das mercadorias vendidas ou da data de prestação dos serviços, o corolário, no lado dos créditos, é a data de aquisições dos insumos. Não havendo dúvidas sobre a aquisição, no mês em esta se concretizar passa o adquirente a dispor dos insumos, ainda que não os tenha recebido efetivamente.

*Diferentemente do ICMS e do IPI, nos PIS e na COFINS são irrelevantes a data de saída da mercadoria vendida, a gerar débitos, ou de entrada dos insumos, a dar direito a créditos desde que obedecidas às demais condições para tanto. Existem duas situações semelhantes que merecem ser distinguidas: o faturamento antecipado e a venda para entrega futura. No faturamento antecipado o fornecedor conclui a venda, mas não entrega a mercadoria ao seu cliente porque sequer a produziu ou adquiriu. Assim, os custos não são conhecidos, hipótese em que não poderá ser exigido o reconhecimento da receita, não incidindo desta forma tributos sobre tais operações. No faturamento antecipado a receita deverá ser computada no período de apuração em que o bem for produzido (ou adquirido, no caso de revenda), ficando disponível para o comprador, quando então integrará a base de cálculo (débitos) da Cofins. Se a produção do bem negociado for contratada mediante a execução de etapas autônomas, a conclusão de cada etapa, com a entrega da correspondente parcela produzida ao adquirente, demandará a apropriação da correspondente receita e seu oferecimento à tributação pela Contribuição, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento do montante devido pela parte entregue (neste sentido as Soluções de Consulta da Disit da 8ª Região Fiscal nºs 08 e 09, de 07/01/2009, para a COFINS e o PIS, respectivamente). Na venda para entrega futura, diferentemente, o fornecedor conclui a venda, possui em seus estoques o produto, mas não faz sua entrega em face de acordo firmado com o seu cliente. ***O vendedor emite Nota Fiscal de Simples Faturamento, ficando como depositário da mercadoria vendida, que fica à disposição do cliente adquirente (a Recorrente, na situação destes autos). No momento da entrega é emitida a Nota Fiscal de Simples Remessa, destinada a acompanhar a mercadoria até o destino,****

junto ao cliente adquirente. Na venda para entrega futura (ou compra, na situação da Recorrente) o contrato de compra e venda se perfaz quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço. A tradição da coisa pode ser real ou simbólica. UMA VEZ PERFEITO O CONTRATO, IMPÕE-SE O RECONHECIMENTO DO CRÉDITO DO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS, A DESPEITO DE A ENTREGA REAL SER FUTURA. A não-cumulatividade do Pis e da Cofins não exige que haja uma unicidade temporal entre os insumos adquiridos e os produtos fabricados, mercadorias revendidas ou serviços prestados., pois os insumos adquiridos num determinado mês geram crédito nesse período de aquisição, podendo ser utilizados somente nos meses seguintes. Pelos fundamentos acima, e ressaltando que na venda para entrega futura tanto o débito quanto o crédito do PIS e COFINS ocorrem no mês em que realizado o negócio, independentemente da efetiva entrega da mercadoria, concluo pela improcedência da glosa relativa à conta 1.922 (“Compras p/ entrega futura”).” (Número do Processo 10680.013853/2005-76 Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis. Sessão 28/11/2012. Acórdão n.º 3401-002.071 - grifei)

Nesse sentido, com respeito ao entendimento ao I. Relator, voto por reverter as glosas efetuadas pela fiscalização quanto às notas fiscais de venda para entrega futura - CFOP 1.922 por se tratarem de operações de aquisições de insumo pela Recorrente e, neste ponto, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora Designada