



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

Processo n° 16349.000279/2009-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.905 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente BRF BRASIL FOODS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PER/DCOMP. ÔNUS PROBATÓRIO.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou 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, devendo exercê-lo tempestivamente, no momento processualmente adequado.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO.

Não dá direito a crédito a aquisição de bens cuja receita bruta da venda esteja sujeita a alíquota zero, mesmo quando no contexto concreto se verifique que o vendedor sujeito tal receita, equivocadamente, à tributação das contribuições sociais.

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

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

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

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

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

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PERCENTUAL PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA.

O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação da alíquota de 60% ou a 35% sobre o valor das mencionadas aquisições, em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo art. 8º, §10º da Lei nº 10.925/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, por reconhecer os créditos dos materiais de embalagem para transporte e para recalcular o valor do crédito presumido pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) na forma do §10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (ii) por maioria de votos, por reconhecer a validade dos créditos de faturamento de compras para entrega futura, dos fretes especializados dos produtos acabados entre estabelecimentos para atender as exigências sanitárias e das aquisições de pallets para transporte. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. O Conselheiro suplente Rodolfo Tsuboi participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou impedido.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

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

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação de créditos da Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-

cumulativa, relativos às operações de mercado interno não tributadas e operações de mercado externo, período de apuração 1º trimestre de 2006.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC pelo seu indeferimento e não homologação das compensações vinculadas em razão de o crédito a que a contribuinte teria direito ter sido integralmente utilizado para quitar, por meio de desconto, as contribuições devidas no período.

Além disso, a autoridade fiscal considerou como não geradores de crédito os seguintes valores informados em DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais:

I) Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda - linha 01 da ficha 06A

Glosou-se as aquisições de bens sujeitos a alíquota zero, de acordo com o art. 1º, X da lei nº 10.925/2004 - "*XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano;*"

II) Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos - linha 02 da ficha 06A

A autoridade excluiu os seguintes itens:

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

Após a exclusão dos itens acima, foram excluídos os 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;

III) Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais Calculados à alíquota de 0,99% linha 25

Da base de cálculo do crédito presumido foram excluídos valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, indicados com a alíquota de Pis 0,99%. Informa o auditor fiscal que essas aquisições foram consideradas na base dos créditos calculados à alíquota de 1,65%.

Nos termos do *caput* do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, às aquisições de pessoas físicas foram aplicadas: a alíquota de 0,99% (60% de 1,65%) 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 0,57% (35% de 1,65%) para os demais insumos

IV) Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos, linha 02 da ficha 06A

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).

Irresignada, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando o que se segue:

Inconstitucionalidade

Em sua manifestação de inconformidade a interessada, inicialmente, questiona a legalidade e a constitucionalidade da legislação que trata da tributação não-cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins.

Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 da ficha 06A do Dacon

Contra a glosa dos valores dos bens adquiridos para revenda em razão destes se sujeitarem à alíquota zero ("XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma ultrapasteurizado, destinado ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.051. de 2004)"), a contribuinte alega ter direito ao crédito na aquisição já que as vendas dos produtos foram tributadas. Nesse sentido diz:

Ocorre que, como se comprova através de cópia do Balancete Contábil, especificamente do grupo 3_Receita Operacional Líquida, todas as vendas de produtos efetuadas pela filial CNPJ base 0228 Lojinha de Carambeí - Pedido de Ressarcimento foram oferecidas a tributação de PIS e Cofins, inclusive as vendas do Leite LV Batavo.

A Impugnante junta também cópia do Livro Registro de ICMS o qual demonstra os valores das vendas geradas mensalmente na Filial CNPJ base 0228_Lojinha de Carambei-PR, fecham exatamente com os valores contabilizados na conta contábil 310001_Vendas Mercadorias e Produtos M.I, sendo esta conta contábil considerada para a formação da base de cálculo do PIS e COFINS sobre o Faturamento Mensal.

Veja-se que os valores apontados pelo auditor, constantes no quadro do item 24 (pág. 8 de 39), são menores que os valores das vendas ocorridas. Assim, não pode ser mantida a glosa do crédito, posto que assim como ocorreu o crédito, também ocorreu o débito pelo faturamento, conforme comprovado via Balancete Contábil (DOC 04 de A a D).

Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 06A

Quanto à glosa dos itens cujos CFOP indicam que a **operação se refere a “as outras rubricas do Dacon”**, que não a da linha 02, a contribuinte assim se manifesta:

De fato os valores referente os CFOP 1102, 2102 estão declarados na Linha 01; os CFOPs 1252, 1253, 1257 e 2257 estão declarados na linha 04; bem como os CFOP 1933 e 2933 estão declarados na Linha 03.

Contudo, os CFOP 1124, 1125 e 2124 estão declarados na linha 02, não cabendo assim a sua exclusão.

Ainda na linha 32, o fiscal exclui os valores ref. os CFOP 1124, 1125 e 2124, alegando que estes valores deveriam estar declarados na linha 03 da ficha 16 A.

No DACON (apresentado ao fisco) o valor desta linha totaliza no mês de janeiro/2006 uma base de cálculo de R\$ 1.172.592,32.

Todavia, quando o Dr Auditor Fiscal elaborou a nova composição dos valores de cada linha do Dacon, esta linha permaneceu com o mesmo saldo, ou seja, os valores excluídos da Linha 02 ref. CFOP 1124, 1125 e 2124, os quais totalizam um montante de Base de cálculo em R\$ 6.257.549,03 ref. Janeiro/06, não foram acrescentados na Linha 03 pelo Auditor Fiscal, como se infere da Apuração do crédito (item 84 do despacho), sendo que o mesmo ocorreu em relação aos meses de fevereiro e março.

Também, s.m.j, o que restou concluindo pelo Sr. Auditor Fiscal na linha 32/35 conflita com o entendimento da linha 62, quando o Sr. Auditor Fiscal diz que sob a rubrica "Despesas de Energia Elétrica" na linha 04 das fichas 06ª e 16ª do DACON, certifique-se que os mesmos estão comprovados na escrita fiscal e contábil".

*Ora, as despesas de energia elétrica que foram excluídas do item 2 da DACON (CFOP 1252, 1253, 1257 e 2257), equivocadamente classificadas como "bens utilizados como Insumos" deveriam ser alocadas na **linha 04 Despesa de Energia Elétrica (da ficha 16ª do Dacon).***

No entanto, o Fiscal só recompõe a base de cálculo com a exclusão dos referidos CFOP.

Nota-se que há um erro material ao digitalizar os dados relativos a identificação das aquisições dos serviços que formaram a base de cálculo da DACON, equivocadamente classificou na rubrica como sendo "bens utilizados como insumos (linha 02 da DACON), quando o correto deveria ter discriminado na linha 04 da DACON " DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA".

ERRO MATERIAL, este reconhecido pelo próprio agente fiscal, pois fundamentou a exclusão dos itens destacados na CFOP códigos 1252, 1253, 1257 e 2257, como não sendo de bens utilizados como insumo, e sim classificado na DACON como outras rubricas.

[...]Assim, S.M.J., apesar do Sr. Agente Fiscal reconhecer tratar-se de "outras rubricas", qual seja, "despesas de energia elétrica", que conforme o artigo 3º, inciso III, da Lei 10.833/2003, possibilita a Impugnante descontar o respectivo crédito do valor apurado da PIS não-cumulativa, o Sr. Agente Fiscal preferiu excluí-la, desprezando do cômputo do tributo devido.

Em relação à glosa dos itens cujos **CFOP indicam que a natureza da operação não corresponde a aquisição de bens utilizados como insumo**, a contribuinte manifesta-se pela legitimidade do crédito em relação a alguns CFOP e a várias notas que identifica, indicando o motivo pelo qual entende que os valores correspondentes devem compor a base de cálculo do crédito. A contribuinte manifesta-se como segue:

a) identifica várias notas que teriam sido registradas com CFOP incorreto no sistema "SAPR3", cujo relatório foi fornecido à fiscalização – como prova de que se refiram a aquisição de insumo, junta cópias de algumas e em, relação a outras, o livro de registro de entrada a fim de demonstrar o CFOP com o qual lá foram registradas.

b) também identifica alguns CFOP e explica que as notas que foram emitidas com tais códigos o foram equivocadamente, pois, em verdade, tratariam de aquisição de produtos utilizados como insumo;

c) em relação aos CFOP 1931, 2931, explica que as notas registradas com esses códigos se referem a frete de produtos entre estabelecimentos, pelo que defende ser correto o crédito face ao princípio da não-cumulatividade; o mesmo diz em relação a algumas notas que identifica, emitidas com o CFOP 1901;

*d) identifica várias notas com CFOP 1922 – código referente a lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro e explica que estas se referem a aquisição de **soja ou 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 teriam sido registradas no mesmo mês ou no mesmo trimestre, conforme demonstrado nas planilhas anexas, não caracterizando, assim, que se apropriou de forma antecipada do crédito; e) identifica outras tantas notas, com CFOP 2501, referentes a aquisição de produtos acabados com fim específico para exportação, e alega que se apropriou do crédito de PIS e Cofins em relação às operações desta natureza em razão de também ter oferecido à tributação as vendas efetuadas com fim específico para exportação (operações cujas notas que deveriam ter sido emitidas com CFOP 6501, por erro operacional, foram equivocadamente geradas com CFOP 6101Venda Produção do Estabelecimento); como prova, traz planilhas, balancete contábil e Livro Registro de Saídas. (DOC. 10/11).*

f) explica que as notas com CFOP 1556, 2556 referem-se a aquisições de sacolas plásticas, etiquetas adesivas com logo Perdigão, esteira inox foram

registradas com CFOP errado, quando os correto seria: “etiquetas adesivas com logo Perdigão 2.102 e esteira inox 2.101”;

*g) diz que notas com CFOP 2407 referem-se a aquisição de graxa para lubrificação de máquinas utilizadas na produção, gerando, portanto, direito a crédito de PIS e Cofins; Quanto à glosa dos valores das **aquisições de produtos cuja alíquota foi reduzida a zero**, alega 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 PIS a 1,65%”. 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**” (destaque no original).*

Em relação à glosa dos **serviços de fretes** que não geram direito a crédito a título de “bens utilizados como insumo”, a contribuinte alega que os créditos decorrentes das “despesas com fretes, quando da transferência de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica” encontra amparo no ordenamento jurídico, em vista da sistemática da não-cumulatividade das contribuições de que se trata, para impedir a sua "incidência em cascata".

Afirma, ainda, que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, quando trata da questão do frete, não faz menção às operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, excetuando apenas os casos em que o frete não é suportado pelo vendedor e assevera que se a legislação de regência não exclui as ditas operações é forçoso concluir que os gastos a estas correspondentes devem ser admitidos na apuração do crédito, uma vez que “o princípio da legalidade admite a realização de tudo que não for proibido ou obrigado pelo texto legal”.

A contribuinte contesta a glosa das aquisições de **materiais de embalagens** utilizadas para o transporte dos produtos acabados, no caso, *pallets*, explicando que estes “são necessários para acondicionar as mercadorias, até o destino final, ou seja, até o cliente e não retornam à origem”. Junta uma foto a fim de demonstrar que “os produtos exportados pela ora Impugnante 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”.

Em relação à **glosa dos valores do IPI incidente nas aquisições de insumo**, a contribuinte diz que “houve registros de notas fiscais com valores de IPI, porém nem todas as mercadorias adquiridas foram apropriadas os valores de IPI”. Informa que “o valor realmente apropriado (creditado no Livro de IPI) foi de R\$ 5.654,16; o qual está registrado nos cfop 1.101 e 2.101. Para os cfop 1.653; 2.653 e 2.407, não houve registro de créditos apropriados no Livro Registro de IPI”. Junta planilha onde salienta as notas fiscais em relação as quais houve a apropriação ao crédito do IPI correspondente, bem como cópias dos Livros Registros do IPI do mês de Janeiro/06.

A contribuinte afirma que não incluiu no valor informado na linha 2 do Dacon os valores das **devoluções de insumos**. Explica que “para fins de elaboração do Dacon não é utilizado o relatório ‘DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS E COFINS’, o qual foi fornecido a fiscalização”, sendo essa elaboração feita “com base nos saldos contábeis existentes em cada conta de crédito de PIS e COFINS, já líquidos de devoluções”.

Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais Calculados à alíquota de 0,99% linha 25 da ficha 06A do Dacon

Em relação a essa espécie de crédito, a contribuinte afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais 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 insumo que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o insumo adquirido”.

Assim, defende que para as “aquisições de animais para abate (boi, vaca, suínos, leitão, peru e frango) classificados no capítulo 01, a alíquota aplicável é 0,99% (60% de 1,65%), isso porque tais insumos foram utilizados pela Impugnante para produção de mercadorias classificadas nos capítulos 02 e 16”.

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

A contribuinte nega ter incluído, no valor informado na linha 02 da ficha 16A, o valor da “importação de metionina adquirida via regime drawback”. Alega que 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 aos demais CFOP, alega que os valores a serem considerados na linha em questão seriam:

Janeiro/2006

Cfop 3.551 => 3.343,03

Cfop 3.556 => 14.026,66

Total Geral => 17.369,69

Fevereiro/2006

Cfop 3.551 => 7.095,76

Cfop 3.556 => 7.519,39

Total Geral => 14.614,15

Março/2006

Cfop 3.556 => 8.418,18

Total Geral => 8.418,18

Pede a reforma da decisão para o fim de ser reconhecido integralmente o direito de crédito objeto do pedido de ressarcimento e a homologação das compensações a ele vinculadas.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
ANOCALENDÁRIO: 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 PIS/PASEP

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 PIS e dos correspondentes créditos da não-cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual alegou:

I) Cerceamento do direito de defesa, em razão de não ter sido intimada a apresentar as notas fiscais de comprovariam o direito de crédito.

II) Reiterou as razões de mérito alegadas na manifestação de inconformidade.

A composição pretérita da turma 3402 entendeu por converter o julgamento em diligência através da Resolução nº 3402-000.481, para 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este Colegiado. Passemos à análise dos pontos arguidos no Recurso Voluntário.

I) Preliminar: Cerceamento ao Direito de Defesa

Argumenta o Recorrente que teve seu direito de defesa cerceado sob fundamento de que não fora intimada a apresentar as notas fiscais que seriam os documentos hábeis à demonstração do direito de crédito pleiteado.

Sobre isto não tem razão o contribuinte. Na linha adotada neste Colegiado e também no CARF, o ônus da prova, nos casos de pedidos de ressarcimento, compensação e restituição recai sobre os ombros do contribuinte, como aduzido pela I. Conselheira Maysa Pittondo no Acórdão CARF nº 3402-003.519, julgado recentemente nesta turma:

*em se tratando de 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 que o direito invocado existe.

Assim, na hipótese de serem identificados equívocos no cálculo do crédito ou quanto aos itens entendidos como não adequadamente descritos ou equivocadamente enquadrados, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro no cálculo ou com as glosas, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação é do postulante ao crédito, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho.

Desse modo, não vislumbro nos autos qualquer cerceamento do direito de defesa visto que oportunamente foi franqueado ao Recorrente atender ao seu ônus probatório apresentando os documentos que entendia ser fundamentais para a demonstração do crédito pleiteado.

Não realizada tal prova na oportunidade processualmente adequada, há que se reconhecer a preclusão temporal de tal faculdade.

Portanto, não procede a preliminar arguida.

II.1) Item 4 - Bens adquiridos no mercado interno para revenda - linha 01 da ficha 6A do DACON

Alega o Recorrente que teria direito ao crédito da aquisição de produtos sujeitos a alíquota zero (lei 10.925/, art. 1º, XI), pois restou comprovado que as saídas foram efetivamente tributadas.

Ora, as leis 10.637/02 e 10.833/03 são expressas no sentido de vedar a possibilidade de tomada de créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero, conforme seu art. 3º, §2º, II, *verbis*:

§ 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.

O fato de terem erroneamente recolhido a contribuição sobre a receita bruta da venda deste bem sujeito a alíquota zero não faz surgir magicamente o crédito tributário, mas simplesmente evidencia a inobservância do art. 1º, §3º, I das leis 10.637/02 e 10.833/03, que manda excluir da base de cálculo das contribuições tais receitas.

Tampouco merece prosperar as alegações de injustiça de tal regime, pois reconhecê-lo incorreria em declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, vedada a este colegiado por força da Súmula CARF nº 02.

Assim, há que se manter a glosa nesse ponto.

II.2) Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 06A do DACON

Em seu relatório (fls.1869 e ss.), o auditor fiscal, inicialmente, esclarece que, em desconformidade com o requerido no Termo de Intimação, o contribuinte utilizou o critério estabelecido de separar as informações de acordo com as linhas do DACON somente para a base de cálculo informada na **linha 09, "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)", das fichas 06A e 06B do Dacon.**

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 DACON, apenas com a indicação da alíquota utilizada (1,65% ou 0,99%) e que tratava dos créditos apurados nas fichas 06A, 06A, 06A e 16A, nomeadas da seguinte forma: DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP JANEIRO 2006.txt.

O Fiscal disse em seu parecer que a forma como o Recorrente 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:

I) os valores dos 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).

II) 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; gerando a glosa da diferença.

III) foram excluídos os valores das aquisições de produtos:

a) cuja alíquota foi reduzida a zero;

b) dos serviços de fretes que não geram direito a crédito a título de “bens utilizados como insumo”;

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

d) do IPI incidente na compra de insumos;

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

É preciso ressaltar que a autoridade fiscal utilizou-se da memória de cálculo do montante informado neste demonstrativo a título de aquisição de insumos, fornecida pela contribuinte em resposta a intimação fiscal, presumindo que ela continha o registro das notas fiscais de todas as operações de entrada consideradas pela contribuinte no cálculo do crédito pleiteado e que estas teriam ocorrido e foram consideradas pela contribuinte no cálculo de seu crédito conforme lá registradas (CFOP e valores).

Nesse ponto, a decisão recorrida desconsiderou o raciocínio realizado pelo fiscal responsável por exarar o parecer técnico acerca do montante de crédito a ser deferido no ressarcimento pleiteado, sob fundamento de que a presunção de que os memoriais de cálculo comprovariam as operações lá registradas não se manteria sem a apresentação dos documentos fiscais respectivos.

Apesar de, sob a perspectiva da força probatória do documento, a decisão recorrida ter razão, fato é que este foi o fundamento adotado no despacho decisório que negou o pedido de ressarcimento, razão pela qual os fundamentos da negativa devem ser mantidos, não podendo a DRJ inovar nesse ponto, sob pena de alteração dos fundamentos jurídicos do despacho exarado.

Passemos à análise de cada glosa:

i) Dos CFOP excluídos por incompatibilidade com o artigo 3º da Lei 10.833/2003.

A diligência solicitada pela Resolução constante nos autos gerou o relatório de diligência de fls. 3536 e ss., que discriminou expressamente as razões de cada um dos CFOPs excluídos da base de apuração do crédito tributário do Recorrente, de modo que se utilizará aqui de trechos explicativos dela, oportunamente.

Conforme o item 36 do Parecer da fiscalização (fls. 1871/1872), foram rejeitados, para efeito de crédito, por ser a operação indicada pelo **CFOP incompatível com o direito ao crédito de contribuição**, R\$ 23.584.332,56, somando-se os meses de janeiro, fevereiro e março/2006.

Foram rejeitados para efeito de crédito, também, conforme o item 78 do Parecer da fiscalização (fl. 1890), os valores que totalizam R\$ 48.990,92, relativos às **aquisições no mercado externo (importações) com CFOP 3551 e 3556**.

Passemos às exclusões:

a) “CFOP 1152 e 2152 - Transferências para comercialização
1.152 - Transferência para comercialização

Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.

2.152 - Transferência para comercialização

Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.”

Para os CFOP 1152 e 2152, fica claro que não se tratam de aquisições, mas sim **transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa**, não havendo razão para a geração de créditos de contribuições sociais.

b) “CFOP 1451 – Retorno de animal do estabelecimento produtor

1.451 - Retorno de animal do estabelecimento produtor

Classificam-se neste código as entradas referentes ao retorno de animais criados pelo produtor no sistema integrado.”

Para o CFOP 1451 foram rejeitados os valores referentes a **retorno de animal do estabelecimento produtor**. Esta operação é realizada por empresas que atuam no setor de abate de animais, no sistema de integração, quando a empresa envia ração, medicamento e animais para produtores rurais, para que os mesmos efetuem a sua engorda e retornem os mesmos para o seu abate. Este retorno é identificado por este código 1451 e não configura uma aquisição com incidência de PIS. Portanto, não há que se falar em crédito da contribuição na entrada, por se tratar de mero retorno de mercadoria.

c) “CFOP 1551 e 3551 – Compras de bens para o ativo imobilizado

1.551 - Compra de bem para o ativo imobilizado

Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.

3.551 - Compra de bem para o ativo imobilizado

Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.”

As **aquisições de bens para o ativo imobilizado** da empresa podem gerar crédito da contribuição, segundo o artigo 3º, VI, da Lei 10.637/2002. No entanto, a forma de cálculo dos créditos a serem descontados não é advinda da aplicação da alíquota da contribuição diretamente sobre o valor da aquisição cuja operação está identificada pelo código CFOP 1551 e 3551, como apurou a contribuinte. **Os créditos são calculados sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens, mês a mês**, conforme o §1º do artigo 3º da Lei 10.637/2002.

Portanto, correta a glosa.

d) “CFOP 1556, 2556 e 3556 – Compras de material para uso ou consumo

1.556 - Compra de material para uso ou consumo

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

2.556 - Compra de material para uso ou consumo

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

3.556 - Compra de material para uso ou consumo

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.”

Foram glosados esses CFOPs relacionados à aquisição de material para uso ou consumo do estabelecimento, cuja pertinência ao processo produtivo não restou provada nos autos.

e) CFOP 1901 – Entrada para industrialização por encomenda

1.901 - Entrada para industrialização por encomenda

Classificam-se neste código as entradas de insumos recebidos para industrialização por encomenda de outra empresa ou de outro estabelecimento da mesma empresa.

As entradas de insumos pertencentes a outra empresa não geram direito a crédito pelo simples motivo de não constituírem insumos para a produção própria da contribuinte. Tais insumos serão processados e devolvidos à encomendante do serviço de industrialização, cabendo a cobrança pela prestação do serviço, não cabendo assim o crédito de tais insumos.

f) CFOP 1922 – Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro

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

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.

Neste caso, foi rejeitado pela fiscalização o crédito no valor de R\$ 16.566.833,31, relativamente a notas fiscais com o código 1922, que representa o faturamento decorrente de compra para futuro recebimento, ou seja, essas notas fiscais não representam a entrada do insumo adquirido no estabelecimento produtor, entrada esta que ocorrerá posteriormente, amparada por notas fiscais de remessa das mercadorias com o código CFOP 1116, que tenham relação com as notas anteriores. Entendeu a fiscalização, pois que apenas no momento efetivo da entrada é que se dá o direito ao crédito da contribuição que incidiu na aquisição de insumos.

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

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior. Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, as agroindústrias que vendem para

entrega futura mercadorias resultantes da industrialização de sua própria produção devem reconhecer as receitas decorrentes dessas vendas no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Decreto-lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, caput, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convenio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

Tal solução de consulta reconhece expressamente a distinção entre o chamado "faturamento antecipado" (no qual a mercadoria ainda será produzida) e a "venda para entrega futura" (na qual a mercadoria já existe, mas tem sua entrega postergada por liberalidade do comprador), para aduzir que no segundo caso o negócio se aperfeiçoa - com a respectiva **aquisição dos bens** - no momento da celebração do contrato, e não no momento da transmissão da posse.

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

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

g) CFOP 1931 e 2931 – Lançamento efetuado pelo tomador do serviço de transporte quando a responsabilidade de retenção do imposto for atribuída ao remetente ou alienante da

1.931- Lançamento efetuado pelo tomador do serviço de transporte quando a responsabilidade de retenção do imposto for atribuída ao remetente ou alienante da mercadoria, pelo serviço de transporte realizado por transportador autônomo ou por transportador não inscrito na unidade da Federação onde iniciado o serviço.

Classificam-se neste código exclusivamente os lançamentos efetuados pelo tomador do serviço de transporte realizado por transportador autônomo ou por transportador não inscrito na unidade da Federação, onde iniciado o serviço, quando a responsabilidade pela retenção do imposto for atribuída ao remetente ou alienante da mercadoria.

2.931 - Lançamento efetuado pelo tomador do serviço de transporte quando a responsabilidade de retenção do imposto for atribuída ao remetente ou alienante da mercadoria, pelo serviço de transporte realizado por transportador autônomo ou por transportador não inscrito na unidade da Federação onde iniciado o serviço.

Classificam-se neste código exclusivamente os lançamentos efetuados pelo tomador do serviço de transporte realizado por transportador autônomo ou por transportador não inscrito na unidade da Federação, onde iniciado o serviço, quando a

responsabilidade pela retenção do imposto for atribuída ao remetente ou alienante da mercadoria.

Foram glosados pela fiscalização os CFOPs 1931 e 2931, referentes a pagamento de fretes de transferência. Conforme consta do processo tais despesas correspondem ao **pagamento de fretes sobre o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa**. Tais fretes estão registrados nos memoriais da seguinte forma, conforme consta na decisão recorrida:

DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS FEVEREIRO 2006.txt; e DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS MARÇO 2006.txt. Nestes demonstrativos estão informadas as despesas com fretes relacionadas com as aquisições de insumos e com a distribuição dos produtos acabados entre as unidades de produção e entre as filiais, identificadas com nome do material/insumo transportado ou simplesmente como "serviços de fretes e carros" ou "serviços de transporte interno"; todos lançados na escrita fiscal utilizando os CFOP 1352 e 2352 Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial, 1353 e 2353 Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial, 1932 e 2932 Aquisição de serviço de transporte iniciado em Unidade da Federação diversa daquela onde esteja inscrito o prestador

DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP JANEIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP FEVEREIRO 2006.txt; DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS COFINS SEM CFOP MARÇO 2006.1x1. Nestes foram tratadas as demais despesas com fretes e serviços de armazenagem, informados nas fichas 06A e 06A, linha 07; os gastos com aluguéis de equipamentos e máquinas contidos nas fichas 06A e 06A, linha 06 e os demais serviços utilizados como insumos informados nas fichas 06A e 06A, linha 03. Informa a autoridade fiscal que os valores informados na linha 07 das fichas 06A e 06A do Dacon, foram aceitos no cálculo do crédito da contribuição.

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

Adiro ao entendimento majoritário desse colegiado, versado no Acórdão CARF nº 3402-003.148, redigido pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que reconhece o direito a este creditamento por se tratar de um frete especializado para atender a exigências sanitárias, essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, sendo despesas operacionais da Recorrente.

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

h) CFOP 2407 – Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

2.407 - Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Da mesma forma que foi dito anteriormente, este valor foi glosado em razão da não comprovação da pertinência do mesmo ao processo produtivo, mas se caracterizando como mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento.

i) CFOP 2501 – Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação

2.501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação

Classificam-se neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento de trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.”

Foi glosado o valor de R\$ 720.151,39 referente à aquisição de bens destinados especificamente à exportação (CFOP 2501). Sobre a venda de tais bens não incidiu a contribuição, conforme o artigo 5º da Lei 10.637/2002. Assim, conforme o § 2º do artigo 3º da mesma Lei, não há que se falar em crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

O contribuinte argumenta que a restrição do crédito nessas hipóteses geraria inconstitucionalidade, mas não cabe a este Colegiado deliberar a esse respeito ou pronunciar tal vício de validade, por força da Súmula CARF nº 02.

2) Dos fretes de produtos acabados

Tal ponto já foi tratado anteriormente, de modo que faço referência ao item 1,g, no qual entendo que devem ser revertidas as glosas dos créditos de fretes especializados para transporte dos produtos acabados, em conformidade com as regras sanitárias pertinentes.

3) Aquisições de embalagens de transporte

Foram glosados, conforme a tabela à fl. 1881 e os itens 51 a 54 (fls. 1879 a 1881), os valores relativos à **aquisição de pallets e serviços de reforma de pallets** por não se enquadrarem no conceito de insumo e sim tratarem-se de aquisições e serviços sobre materiais destinados ao transporte da produção da empresa, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (IN SRF 247/2002, art. 66 para o PIS).

Em relação aos custos de *aquisição de pallets de transporte* este Colegiado também já se manifestou, majoritariamente, sobre estes insumos, no Acórdão nº 3402-004.343, no qual fui designado para a redação do voto vencedor, com os fundamentos abaixo transcritos:

Apesar de não se incorporarem ao produto final, entendendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou transporte, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

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

Processo nº 12571.000126/201079 Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental improvido.

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

A mesma lógica se aplica ao *filme stretch*, *bolsas térmicas* e os demais materiais de embalagem utilizados pelo Recorrente para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados e cuja glosa do crédito foi realizada pela autoridade fiscal, por serem, em rigor, verdadeiros insumos necessários à atividade da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao creditamento.

Apesar da glosa dos gastos de serviço de reparo dos pallets, se verifica que o Recurso Voluntário não contestou esse ponto, não merecendo pronunciamento desse Colegiado.

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

2.2) Devoluções de Insumos

A contribuinte afirma que não incluiu no valor informado na linha 2 do DACON os valores das devoluções de insumos. Explica que “para fins de elaboração do Dacon não é utilizado o relatório ‘DEMONSTRATIVO CRÉDITO PIS E COFINS’, o qual foi fornecido a fiscalização”, sendo essa elaboração feita “com base nos saldos contábeis existentes em cada conta de crédito de PIS e COFINS, já líquidos de devoluções”.

Sinceramente, a argumentação do Recurso Voluntário é absolutamente confusa, e a alegação da contribuinte é inócua haja vista não demonstrar, como pretende, que a autoridade fiscal tenha errado ao excluir da memória de cálculo fornecida os valores das notas das devoluções de vendas.

Pelo contrário, como aduzido na decisão recorrida:

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”.

Ora, se o fiscal apurou os saldos de crédito de PIS/Cofins já líquidos de eventuais devoluções de insumos, não há qualquer erro no procedimento.

Desse modo, não procede o pleito do contribuinte.

2.3) Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais Calculados à alíquota de 0,99% linha 25 da ficha 06A do Dacon

Nos termos do *caput* do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, às aquisições de pessoas físicas foram aplicadas: a alíquota de 0,99% (60% de 1,65%) 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 0,57% (35% de 1,65%) para os demais insumos.

A contribuinte, por seu turno, afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais 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 insumo que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o insumo adquirido”.

Assim, defende que para as “aquisições de animais para abate (boi, vaca, suínos, leitão, peru e frango) classificados no capítulo 01, a alíquota aplicável é 0,99% (60% de 1,65%), isso porque tais insumos foram utilizados pela Recorrente para produção de mercadorias classificadas nos capítulos 02 e 16”.

Para análise da questão, reproduzo o 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, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 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, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 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; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

A divergência entre a posição do Fisco e do Recorrente consiste no tratamento tributário das aquisições de animais para abate (boi, vaca, suínos, leitão, peru e frango), classificados no capítulo 01, entendendo o Contribuinte que faria jus à alíquota de 0,99% no cálculo do crédito presumido (60% de 1,65%, aplicando-se assim o percentual do art. 8º, §3º, I da Lei 10.925/2004), em razão de terem sido utilizados por ela para a produção de mercadorias classificadas nos capítulos 02 e 16.

Com razão a recorrente, pois o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, acrescentado pela Lei nº 12.865/2013, publicada em 10/10/2013, trouxe norma para interpretação do §3º,I desse artigo:

§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.

De forma que, o novo dispositivo da Lei adota o entendimento de que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados em função dos produtos elaborados, e, como se trata de norma expressamente interpretativa,aplica-se retroativamente ao presente caso concreto,nos termos do art.106,I do CTN.

Nesse sentido, este Colegiado decidiu no Acórdão CARF nº 3402-003.098, de relatoria da Cons. Maria Aparecida.

Desse modo, o crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas a que a recorrente faz jus deverá ser recalculado pela fiscalização em relação às referidas aquisições, aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos,e não dos insumos adquiridos,em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art.8º da Lei nº 10.925/2004.

2.4) Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos - linha 02 da ficha 16A

O contribuinte informou na memória de cálculo os seguintes valores na linha 02 da ficha 16A do DACON:

CFOP	Descrição do CFOP	jan/06	fev/06	mar/06
3127	Compra para industrialização sob o regime de "drawback"	83.350,76	-	-
3551	Compra de bem para o ativo imobilizado	3.943,19	8.274,66	-
3556	Compra de material para uso ou consumo	16.616,58	9.411,66	10.744,83
Totais		103.910,53	17.686,32	10.744,83

i) Compra para industrialização sob o regime de drawback

Em relação ao CFOP 3127, o contribuinte nega ter incluído na linha 02 o valor da “importação de metionina adquirida via regime drawback”. Alega que 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”.

Desta feita, assim como a contribuinte alega ter feito, a autoridade fiscal também não incluiu no valor apurado para a linha 02 da ficha 16A, 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.

ii) Compras de bens para o ativo imobilizado do exterior (CFOP 3551)

Como dito anteriormente, as **aquisições de bens para o ativo imobilizado** da empresa podem gerar crédito da contribuição, segundo o artigo 3º, VI, da Lei 10.637/2002. No entanto, a forma de cálculo dos créditos a serem descontados não é advinda da aplicação da alíquota da contribuição diretamente sobre o valor da aquisição cuja operação está identificada pelo código CFOP 1551 e 3551, como apurou a contribuinte. **Os créditos são calculados sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens, mês a mês**, conforme o §1º do artigo 3º da Lei 10.637/2002.

Não há, pois, que se reconhecer o direito de crédito no preço da aquisição.

iii) Das compras de material para uso ou consumo do exterior (CFOP 3556).

Da mesma forma, o contribuinte não logrou demonstrar a pertinência dos produtos importados, para uso e consumo do estabelecimento, em relação ao processo produtivo da empresa, razão pela qual não há como se reconhecer o crédito neste caso

Assim, mantenho a decisão recorrida nesse ponto.

2.5) Da ausência da responsabilidade da Recorrente pela multa aplicada

O Recorrente invoca a aplicação do REsp nº 923.012/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, afirmando que esse julgado determina que não se transmitam as multas fiscais da incorporada para a incorporador, reproduzindo trecho da obra do prof. Sacha Calmon no seu Recurso.

Todavia, da ementa e do próprio voto coisa absolutamente contrária se depreende:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham

o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

(Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. **O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.** (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

(...) (REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Sem mais, aplico o precedente do STJ para manter a multa imposta.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por reverter as glosas relativas:

a) ao faturamento de compras para entrega futura, com fundamento expresso na Solução COSIT nº 507/2017.

b) a aquisição dos *pallets* e demais materiais de embalagem para transporte (filme stretch, bolsa térmica etc.).

c) Reconhecer o crédito presumido em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos, e não dos insumos adquiridos antes efetuado pela fiscalização em relação às aquisições da recorrente.

d) Reverter as glosas sobre os fretes especializados entre estabelecimentos da Recorrente, de produtos acabados, em razão de exigências sanitárias.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

