



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730098/2017-14
RESOLUÇÃO	3102-000.366 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	GRANDE MOINHO CEARENSE S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 23 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Luiz Carlos de Barros Pereira, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Keli Campos de Lima (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro (a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração lavrados para cobrança de PIS (fls. 2/11), no valor de R\$ 2.364.958,08, e de COFINS (fls. 13/22), no valor de R\$ 8.902.809,67, por suposta insuficiência no recolhimento dessas contribuições, em razão do aproveitamento indevido de créditos no período de 01/01/2012 a 31/12/2014.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/30), foram glosados:

1. créditos sobre as embalagens de transporte do produto acabado, que não se incorporam ao produto durante a industrialização;
2. créditos sobre a totalidade dos fretes contratados, pela impossibilidade de discriminação do frete vinculado ao transporte do produto acabado entre os estabelecimentos do contribuinte;
3. créditos extemporâneos, porquanto o aproveitamento destes em período posterior ocorreu sem a retificação das obrigações acessórias.

A Recorrente apresentou impugnação ao lançamento alegando, em síntese:

- As embalagens para transporte são indispensáveis ao deslocamento da farinha de trigo aos pontos de venda e ao exercício da atividade empresarial, pois este acondicionamento é necessário à conservação das propriedades do derivado de trigo e de sua higidez para o consumo humano, além de facilitar o transporte, a guarda e o estoque;

- O frete do produto acabado entre seus estabelecimentos é indispensável ao desenvolvimento da atividade econômica e a glosa dos créditos relativos a todos os fretes contratados eiva de nulidade o lançamento;

- Não havendo dúvidas quanto à realização das operações que deram origem aos créditos extemporâneos, a falta de retificação dos DACONs, por se tratar de mero descumprimento de obrigação acessória, não tem o condão de impedir o creditamento.

Sobreveio o Acórdão nº 08-42.756 (fls. 824/837), proferido na sessão de 25 de abril de 2018, através do qual a 3ª Turma da DRJ/FOR julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens para transporte, acondicionamento e conservação, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica após o término do processo produtivo não pode ser considerada como insumo para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO.

Os créditos passíveis de apropriação referem-se àqueles decorrentes dos bens adquiridos ou despesas incorridas no mês. A apropriação de créditos extemporâneos, relativos a períodos anteriores ao da apuração depende de retificação do DACON correspondente ao período de origem do crédito pretendido e das demais declarações impactadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS/Pasep o que restar decidido no lançamento da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Inadmissível a juntada de provas, em momento posterior à manifestação do interessado, sem que se comprove a ocorrência das situações excepcionadas pela legislação de regência do processo administrativo fiscal no âmbito da Receita Federal do Brasil.

PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO FORMULADO.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia técnica que deixar de atender aos requisitos previstos na legislação de regência: a exposição de motivos, a formulação dos quesitos e o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Cumpre destacar, por relevante, que a DRJ analisou o direito creditório à luz do conceito restritivo de insumo, determinado pela Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (PIS) e pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS), como se colhe do excerto reproduzido abaixo, extraído do inteiro teor (fls. 827/828):

“1. Conceito de Insumos:

Segundo a legislação de regência da matéria, a pessoa jurídica pode descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados em relação a bens e serviços e utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. É o que estabelece o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/20031, em sua versão atual.

Tal comando está reproduzido no art. 66 da **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS)**, e no art. 8º da **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (Cofins)**, os quais estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de

bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

Os referidos dispositivos também determinam o conceito de insumo que deve ser aplicado administrativamente. Insumos, consoante as disposições acima indicadas, compreende os seguintes bens e serviços:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Cabe ainda destacar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País.

Portanto, somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito.

Enfim, com base na legislação de regência, insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa, ou seja, há diversos custos ou despesas que não podem ser considerados insumos.

Desse modo, os dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo.

Está-se diante, por conseguinte, de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária, de sorte que não se confunde com o conteúdo mais restritivo da legislação do IPI, nem tampouco está vinculado à caracterização da essencialidade da despesa ou do custo, típico da legislação do IRPJ.

Está claramente evidenciado que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo quando se verifica que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 trataram de incluir, dentre as possibilidades de desconto, os créditos calculados em relação

à “frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, dentre outros. Ora, essa especificação seria desnecessária se o conceito de insumo fosse tão abrangente, pois, se assim fosse, não haveria necessidade de pontuar esses demais gastos porque, obviamente, eles todos já estariam abrangidos no conceito genérico de insumo, ao entender que são todos aqueles necessários à atividade operacional da empresa e não limitados ao seu processo produtivo.

De outro lado, não se cogita afirmar que as **Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004** tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços “utilizados no processo produtivo”.

Sendo assim, o insumo deve ser compreendido como todo bem ou serviço utilizado especificamente na fabricação ou produção de bens, não podendo serem considerados os bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção. Nesse sentido, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento das contribuições, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda.

Consoante todo o exposto, não é todo e qualquer dispêndio, ainda que seja necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode ser base para cálculo de seus créditos não cumulativos. Por isso, os créditos, no âmbito da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo.” (g.n.)

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 12/06/2018 (fls. 851/863), alegando o seguinte:

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

- A lei não estabelece qualquer distinção entre embalagens de apresentação e embalagens para transporte para fins de aproveitamento dos créditos ordinários de PIS e COFINS;
- Tais embalagens são imprescindíveis à conservação das propriedades dos derivados do trigo e à sua higidez para o consumo humano, considerado o necessário deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional;

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS

- A Recorrente possui estabelecimento industrial em Fortaleza, onde recebe o trigo para moagem e o transforma em farinha, para posteriormente encaminhar às suas unidades de venda, espelhadas por todo o território nacional. Logo, o transporte para deslocamento da farinha entre seus estabelecimentos, sendo relevante e essencial para o desenvolvimento da atividade

econômica, deve ser considerado como insumo para fins de dedução de créditos das contribuições;

- A fiscalização tinha acesso a todas as notas fiscais e declarações relacionadas ao frete nas informações prestadas no Sped Fiscal, não podendo desqualificar as planilhas do contribuinte sem confrontá-las com os dados que constavam dos sistemas da Receita Federal;

- Nulidade do lançamento pela ausência de segregação dos diferentes tipos de frete para fins de glosa dos créditos, por caracterizar cerceamento de defesa e ofensa ao princípio da verdade material, culminando na exigência de tributo sobre base que o próprio auditor sabia ser indevida;

- Havendo dúvida quanto às despesas compensáveis de frete e sua composição, a DRJ deveria ter convertido o julgamento em diligência, ou interpretado a norma de forma mais favorável ao contribuinte, nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional;

- A DRJ não poderia indeferir a produção de provas simplesmente por entender que o momento adequado para a produção de provas é a apresentação da impugnação;

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

- Como a aquisição dos insumos não foi questionada pela fiscalização, o direito ao crédito foi negado por questões meramente formais – a ausência de retificação dos DACON, o que poderia ensejar, no máximo, a aplicação de multas, mas não a glosa dos créditos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Nos termos do relatório apresentado, a lide envolve a discussão sobre o que deve ou não ser considerado insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

Em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do RESP 1.221.170 (Temas 779 e 780 dos recursos repetitivos), declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004.

Nessa oportunidade, o STJ firmou o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, confirmando-se a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Desse modo, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do disposto no artigo 99 do Novo RICARF:

“Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

No caso analisado, como já destacado, a DRF analisou o direito creditório à luz do conceito restritivo de insumo, imposto pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que admitiam créditos apenas sobre bens e serviços intrinsecamente vinculados à produção, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa.

Por conseguinte, o acórdão recorrido não considerou qual seria a relevância e a essencialidade dos dispêndios com a atividade econômica da Recorrente, tendo se orientado pelo conceito restritivo de créditos, com base nas Instruções Normativas RFB 247/2002 e 404/2004.

Nessas circunstâncias, para a melhor solução da controvérsia, entendo necessário que a fiscalização reveja a sua análise e identifique a relevância ou a essencialidade dos produtos adquiridos (embalagens para transporte) e serviços contratados (frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte), considerando a atividade econômica da Recorrente.

Especificamente no que diz respeito ao crédito extemporâneo, a jurisprudência majoritária do CARF admite seu aproveitamento independentemente da retificação das obrigações acessórias, desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, como se colhe dos julgados abaixo reproduzidos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO EFD-CONTRIBUIÇÕES AFASTADA.

As leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e EFD-CONTRIBUIÇÕES/DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.”

(CARF, Processo nº 13656.900455/2017-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-013.155 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2023)

“REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

No caso concreto, a DRJ, apontando o descumprimento de tal formalidade, deixou de apreciar o mérito do direito creditório, não verificando (1) a efetividade das operações que deram origem ao crédito extemporâneo; (2) sua conformidade com a legislação de regência; (3) a observância do prazo decadencial de 5 anos e (4) o não aproveitamento do crédito em outros períodos.

Ultrapassada a questão formal quanto à necessidade de retificação das declarações (DCTF e DACON), há que se verificar a certeza e liquidez do crédito e o cumprimento dos requisitos e condições legais.

Salienta-se ainda que, conforme interpretação sistêmica dos artigos 16, §6º e 29 do Decreto 70.235/72, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Conclusão

Diante de tais circunstâncias, reputo prudente, com fulcro no princípio da verdade material e no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, de modo que:

- 1) a Unidade Preparadora intime a Recorrente para apresentar, caso entenda necessário, informações, documentos e/ou laudo técnico, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo, com o intuito de comprovar, de forma conclusiva, a relevância e/ou a essencialidade dos dispêndios que serviram de base para a tomada de créditos no seu processo produtivo;
- 2) em relação aos créditos extemporâneos, seja verificado: (a) a efetividade das operações que deram origem ao crédito extemporâneo; (b) sua conformidade com a legislação de regência; (c) a observância do prazo decadencial de 5 anos e (d) o não aproveitamento do crédito em outros períodos;
- 3) a Unidade Preparadora elabore novo Relatório Fiscal, observando-se a decisão proferida pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a ser revertidos.

Após cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência para, caso entenda pertinente, manifestar-se no prazo de 30 dias.

Em sequência, retornem-se os autos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães