MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10880.726334/2011-63

Processo nº	10880.726334/2011-63
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3402-002.226 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de agosto de 2019
Assunto	SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente	SEARA ALIMENTOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em Diligência, nos termos da proposta do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Waldir Navarro Bezerra (Relator) que entendiam pela desnecessidade da diligência suscitada. Após a leitura do voto do relator quanto à matéria "aquisição de bens sujeitos à alíquota zero", foi apresentada proposta de diligência pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo, acolhido pela maioria dos membros do Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

O processo em exame versa sobre Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS pertinente a receitas de exportação, no montante de R$ 20.105.081,10, o qual teria sido apurado no **1º trimestre de 2009**, pelo regime não-cumulativo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão nº 16-52.833, de 21/11/2013, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, até àquela fase processual (fls. 2.659/2.695):

> "(...) 5. Ao referido pedido se acham vinculadas diversas declarações de compensação.
>
> 6. Em despacho decisório exarado nas fls. 2.384/2418, a Equipe especial de Auditoria (EQAUD) da DERAT/SPO deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo o crédito de R$ 6.975.683,47, e homologou até esse valor as compensações declaradas.
>
> 7. Intimada da decisão por via postal em 03/04/2012 (fl. 2.422), apresentou a contribuinte em 27/04/2012 - tempestivamente portanto - a manifestação de

inconformidade anexa às fls. 2.426/2.472, cujo teor resumo a seguir, acompanhada de alguns documentos.

Resumo da impugnação

I. Dos créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero (fls. 3/6 do recurso)

a) Alega basicamente que os bens sujeitos à alíquota zero trazem embutidos em seu preço tanto o Pis quanto a Cofins, visto que, incidindo nas etapas anteriores da comercialização, essas contribuições oneram em cascata o custo do produto final, que é adquirido como insumo pela empresa.

b) Assim — prossegue — ainda que tenha adquirido insumos tributados à alíquota zero, é fato incontestável tratar-se de operações sujeitas ao pagamento dessas contribuições, de modo que não incide no caso o óbice a que alude o art. 3º, § 2º, da lei n° 10.833/2003.

c) Cita em seu favor jurisprudência do STJ e do CARF, afirmando tratar-se de posicionamento unânime nos tribunais administrativos e judiciais.

d) Argumenta ainda que - caso se entenda não lhe assistir direito aos créditos integrais decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero - deve-se reconhecer nesse caso seu direito ao crédito presumido previsto no art. 8o da lei n° 10.925/2004, calculado sobre o valor dos bens citados no art. 3º, II, da lei n° 10.833/2003.

II. Do crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais

Insumos adquiridos de **pessoas físicas** (fls. 6/11 do rec.)

e) Esclarece inicialmente que, segundo o entendimento da autoridade administrativa, na apuração do crédito presumido relativo às aquisições de **pessoas físicas**, a recorrente "deveria aplicar a alíquota de 35% previstas (sic) no inciso III do §3° do artigo 8° da Lei n° 10.925/04 **de acordo com cada insumo adquirido**".

f) Acrescenta que, ainda segundo a referida autoridade, a contribuinte "teria utilizado, equivocadamente, a alíquota **de 4,56%** sobre as aquisições de alguns insumos", quando, na verdade, deveria ter aplicado a alíquota **de 2,66%.**

g) Discordando dessa tese, alega em síntese que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8° da lei n° 10.925/2004 devem ser aplicados **em função dos produtos** elaborados (no caso produtos de origem animal, sobretudo carne de suínos e aves, classificados no capítulo 2 da TIPI) e não - como afirma a autoridade administrativa - **em função dos insumos** utilizados (no caso, além de insumos vegetais, animais vivos, classificados no capítulo 1).

h) Assim, prossegue, as empresas agroindustriais que fabricam produtos de origem animal, como é o seu caso, têm direito ao crédito presumido calculado à alíquota de 60% (art. 8°, § 3°, I), pouco importando se os insumos adquiridos de **pessoa física ou pessoa jurídica** são de origem animal ou vegetal, da mesma forma que as fabricantes de bens de origem vegetal, independentemente da natureza dos insumos utilizados, devem creditar-se com base na alíquota de 35% (art. 8°, § 3°, III), relativa a produtos vegetais.

i) Escudada em tal raciocínio e considerando a alíquota de 7,6% prevista no art. 2o da lei n° 10.833/2003, contesta a glosa dos créditos presumidos por ela apropriados à alíquota **de 4,56%** (60% X 7,6%), glosados por entender a autoridade fiscal que a alíquota aplicável **seria 2,66%** (35% X 7,6%). [Vide a esse respeito o item 33 na fl. 13 do despacho decisório]

j) Observa que sua interpretação do art. 8o está de acordo com o pronunciamento da Receita Federal no processo de consulta n° 134/09, da 8a Região Fiscal, cuja ementa reproduz nas fls. 9/10 do recurso.

j1) Argumenta ainda que a intenção do legislador teria sido conceder aos produtores de bens de origem animal maior percentual de crédito presumido devido ao fato de sua cadeia de custos ser mais onerada pelo Pis e pela Cofins do que a cadeia de custos relativa à produção de bens de origem vegetal.

j2) Pondera também que, se a intenção do legislador fosse realmente conceder o direito ao crédito presumido com base nas entradas, teria incluído no inciso I do § 3° do art. 8° os animais vivos, visto tratar-se do "principal insumo de parte significativa da agroindústria de alimentos de origem animal".

j3) Concluindo, contesta as glosas realizadas, declarando corretos os procedimentos que adotou para apropriar-se do crédito presumido sobre os insumos **adquiridos de pessoas físicas**.

III. **Do conceito de insumo** (fls. 11/19 do recurso)

K) Em longa dissertação entremeada de citações de doutrina e jurisprudência administrativa, salientando a ausência de positivação do conceito de insumo nas leis que disciplinam o regime não-cumulativo do Pis e da Cofins e invocando os arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, advoga a tese de que o referido termo deve ser entendido em acepção ampla, abarcando todos os custos de produção e despesas operacionais necessários à atividade geradora de receita da pessoa jurídica, tais como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing, produtos intermediários, arrendamentos, etc.

l) Assevera que qualquer outra interpretação que se aplique à não-cumulatividade do Pis e da Cofins implicaria afronta à Constituição Federal, particularmente aos princípios da isonomia tributária, do não-confisco e da capacidade contributiva.

m) Nesse sentido, salientando a impossibilidade de restringir o conceito de insumo a determinadas operações, para fins de tomada de créditos, visto estar ligado aos custos e despesas inerentes à atividade ensejadora de receita tributável, alega que as instruções normativas n° 247/2002 (art.66) e n° 404/2004 (art.8°) - em que, abusivamente, se fundam diversas respostas a consulta - extrapolam a competência regulamentar do Poder Executivo, "aplicando restrições que não encontram respaldo no sistema de não-cumulatividade criado para o PIS/COFINS".

IV. Das glosas resultantes do conceito de insumo adotado pela autoridade fiscal (fls. 19/47 do recurso)

n) Esclarece de início que a autoridade administrativa glosou créditos oriundos da aquisição dos bens indicados na linha 2 do DACON por entender que não se enquadram no conceito de insumo delimitado no artigo 8° , § 4°, inciso I, alíneas " a " e " b ", da IN SRF n° 404/2004.

o) Discordando da glosa, sob a alegação de que tais bens teriam sido consumidos no processo produtivo, protesta pela posterior juntada de **laudos técnicos** que demonstrarão de forma detalhada sua utilização no referido processo, mencionando especialmente os seguintes insumos: a) Combustíveis e lubrificantes; b) Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas; c) Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento; d) Serviços prestados; e) Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

IV. 1 Da utilização da graxa no processo produtivo (fls. 20/22)

p) Afirma que a "graxa", assim como o "óleo lubrificante", é uma espécie do gênero "lubrificante", tendo portanto previsão legal o direito ao crédito sobre sua aquisição, visto que o art. 3º, II, da lei n° 10.833/2003 menciona expressamente os "combustíveis e lubrificantes".

q) Com base em excerto transcrito do despacho decisório, assevera que o próprio auditor fiscal admite que a "graxa" é um "lubrificante", acrescentando que em momento algum a referida lei limitou o direito ao crédito apenas aos "óleos lubrificantes", como afirma a dita autoridade.

r) Ressalta ainda ser a "graxa" essencial a seu processo produtivo, tendo fundamental importância para manter em pleno funcionamento as máquinas e equipamentos nele utilizados.

IV. 2 Das despesas com locação de imóveis (fls. 22/24)

s) Alega que, embora as despesas de comissões sobre vendas devessem constar da linha 03 das fichas 06A e 16A do DACON, as enquadrou por equívoco como créditos advindos de despesas com aluguel.

t) Entretanto, prossegue, como tais despesas também são insumos, devem ser reclassificadas na referida linha 03, devendo-se reconhecer os créditos delas decorrentes.

u) Retomando alguns dos argumentos expendidos ao discutir o conceito de insumo, observa que as despesas com comissão de vendas, ou seja, as comissões pagas a representantes comerciais autônomos de acordo com os pedidos de compra que obtenham, constituem insumos porque são essenciais à atividade da empresa, viabilizando-lhe a comercialização das mercadorias produzidas.

IV. 3 Das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda (fls. 24/47)

v) Inicialmente relata, de forma bastante pormenorizada, as várias fases da auditoria realizada pela autoridade fiscal no tocante a este tópico, bem como as conclusões a que ela chegou (fls. 24/29).

x) Passa em seguida a examinar individualmente cada uma das rubricas glosadas, aduzindo diversos argumentos:

1º Rubrica: Créditos relativos a armazenagem (fl. 29)

y) Reconhece que, de fato, parte do montante registrado como despesa com armazenagem se refere a aluguéis pagos a pessoas jurídicas que foram indevidamente classificados na linha 07.

z) A seu ver, tais parcelas devem ser consideradas como créditos nas linhas 05 e 06 das fichas 06A e 16A dos DACON do período fiscalizado, tratando-se portanto de "mera reclassificação na declaração e não de glosa a afetar o valor do pedido de ressarcimento analisado".

2ª Rubrica: Créditos relativos a frete sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (fls. 30/36)

aa) Retomando argumentos já expendidos ao tratar do conceito legal de insumo, refuta novamente a legitimidade da IN SRF n° 404/2004 (fl. 29), sob a alegação de que as leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 jamais o definiram nem tampouco "previram a aplicação subsidiária de uma outra norma".

bb) Afirma, em síntese, que as transferências de mercadorias entre centros de distribuição (CD) ou entre estes e lojas varejistas não têm outro propósito senão a operação de venda, constituindo etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica, de modo que todas essas operações geram direito ao creditamento do frete e não apenas o "deslocamento da mercadoria da loja varejista para o consumidor final, como querem fazer crer as autoridades fiscais".

cc) Acrescenta que "o «frete transferência» compõe o custo de produção ou comercialização de uma mercadoria, dentro da acepção de insumo já plenamente defendida nesta manifestação de inconformidade" e que o legislador, ao valerse da expressão "operação de venda" em vez de referirse à "venda" propriamente dita, não teve outro intuito senão o de "conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda".

dd) Cita em seu favor um excerto de doutrina, uma sentença judicial e um acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

ee) Assinala que as Soluções de divergência mencionadas no despacho decisório se originam não apenas de decisões desfavoráveis, senão também de decisões favoráveis aos contribuintes, como o demonstra a Solução de Consulta n° 71/2005, da 9ª Região Fiscal, cuja ementa reproduz na fl. 33 da manifestação de inconformidade.

ff) Alega ainda que "as manifestações da RFB em respostas a consulta sobre IMPOSSIBILIDADE de creditamento sobre o valor incorrido a título de fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa não encontra[m] supedâneo legal e transgride[m] elementos nevrálgicos ínsitos a não-cumulatividade do PIS/COFINS, razão pela qual a glosa procedida deve ser revertida".

gg) Concluindo as considerações a respeito deste tópico, observa haver juntado à manifestação de inconformidade, como forma de provar o alegado, "cópia de demonstrativo contendo resumo das entradas e saídas por CFOP envolvendo os CDs da fiscalizada nas filiais abaixo citadas nos períodos de 10 a 12/2007, 10 a 12/2008, 10 a 12/2009 (docs): SP CD JANDIRA FILIAL 147; DF CD BRASILIALFILIAL 163; BA CD SIMOES FILHO FILIAL 345".

3ª Rubrica: Créditos relativos a frete pago na subcontratação de transporte de carga (fls. 36/40) - Tese 1

hh) Afirma constar de seu objeto social a atividade de "transporte rodoviário de mercadorias próprias e de terceiros" (fl. 2.477) e que possui filiais em diversos estados habilitadas perante a ANTT (Agência Nacional de Transporte Terrestre) para o exercício dessa função (fls. 2.505/2.510).

ii) Como não dispõe de frota própria - prossegue -, subcontrata transportadores autônomos (pessoas físicas) e transportadoras (pessoas jurídicas), utilizando-os não apenas para atividade de transporte interno, mas também para transportar mercadorias de terceiros, conforme documentos anexos às fls. 2.503/2.504, o que corrobora "a efetividade de seu objeto social quanto a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga".

jj) Conclui daí, em vista de "sua legítima atividade de transporte", assistirlhe direito ao creditamento dos custos com a contratação de transportadores, seja por meio de **crédito ordinário**, consoante o art. 3º, II, das leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 (subcontratação de pessoa jurídica), seja por meio de **crédito presumido**, na forma do art. 3º, § 19, II, e § 20, da lei n° 10.833/2003 (subcontratação de pessoa física). Reproduz em parte o referido art. 3º na fl. 37 da manifestação de inconformidade.

kk) Alega que o fato de haver enquadrado, por equívoco, o custo em causa na linha 07 dos DACON entregues ("frete na operação de venda") não significa a inexistência de direito a crédito, cabendo à autoridade fiscal alocar e considerar o dito custo nas linhas 03 ("insumo – contratação de transportador PJ") e 18 ("crédito presumido –contratação de transportador PF") das fichas 06A e 16A, "conforme amplamente demonstrado durante a auditoria fiscal e também nesta manifestação".

ll) Quanto à afirmação de que a atividade de transporte por ela exercida não gera receita, contida na fl. 31 do despacho decisório, afirma não haver nenhuma exigência legal que condicione à geração de receita o direito ao crédito, sujeito apenas às condições previstas no art. 3º, §§ 2o e 3o, das leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, as quais enumera na fl. 38 da manifestação de inconformidade.

mm) Em remate, argumenta que — na hipótese de os custos com subcontratação de transportadoras não serem aceitos como insumos da atividade de serviços de transporte — é manifesta a possibilidade de enquadrá-los, alternativamente, como insumos da atividade agroindustrial, no que toca às "aquisições de serviços de transporte junto a pessoas jurídicas", como mostrará a seguir.

3ª Rubrica: Créditos relativos a frete pago no transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (fls. 40/47) - Tese 2

nn) Discorrendo sobre o conceito de integração vertical ou verticalizada (agrupamento de diversas fases da cadeia produtiva dentro de uma mesma empresa), observa adotar, em suas atividades agroindustriais, a chamada "integração para trás", controlando a produção de seus "inputs" (insumos), bem como seus canais de distribuição.

oo) Descreve de maneira pormenorizada as diversas fases do processo produtivo, assim como o sistema de parceria que lhe é inerente, procurando demonstrar a existência de

"uma série de movimentos logísticos de insumos e matérias-prima" necessários ao ciclo de produção.

pp) Afirma não se resumir sua atividade ao abate e processamento de carne, visto que seu processo produtivo abarca, "além da planta industrial de abate, as fabricas de rações, os domicílios rurais dos parceiros agrícolas, os custos com medicação, vacinas, veterinário, assistência técnica aos produtos parceiros", etc.

qq) Assim, no seu entender, "os fretes incorridos nos deslocamentos de insumos e matérias-primas da Seara para o produtor parceiro e vice-versa fazem parte do seu custo de aquisição de mercadorias para fabricação de produtos destinados a venda".

rr) Informa terem sido objeto de glosa os CFOP de saída, acrescentando que, embora não tenham a denominação de venda, estão diretamente vinculados à venda ou ao processo produtivo, sendo incontestável que geram crédito de Pis e Cofins.

ss) Relaciona a seguir alguns CFOP que deram origem a fretes cujo crédito foi glosado, explicando por que, a seu ver, lhe dariam direito a crédito:

5151 Transferência de Produção do Estabelecimento (Vide fl. 44).

5451 Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor (Vide fl. 44).

5501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação (Vide fl. 44).

5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (Vide fls. 44/45).

5503 Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação (Vide fl. 45).

5905/6905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral (Vide fl. 45).

5923 Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado (Vide fls. 45/46).

6151 Transferência de produção do estabelecimento (Vide fl. 46).

7949 Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada (Vide fl. 46).

tt) Assevera ser "notório que todas as atividades acima discriminadas estão vinculadas ao processo produtivo, não havendo justificativa plausível para a glosa realizada pela fiscalização".

uu) Em remate, afirma que os citados fretes constituem insumos de sua atividade produtiva, nos termos do art. 3o, II, das leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 —tomado o termo insumo na acepção já exposta - e portanto geram direito a crédito do Pis e da Cofins, conforme o demonstra o acórdão do CARF cuja ementa reproduz na fl. 47.

V. **Do Pedido** (fl. 47 do recurso)

vv) Por fim, dando por encerrada a exposição de suas razões de defesa, requer:

1. a suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

2. o reconhecimento integral do crédito pleiteado, bem como a homologação total das compensações que realizou; e,

3. na hipótese de este órgão julgador não se convencer de seus argumentos, a conversão do julgamento em diligência.

ddd. No mais, "protesta pela juntada de novos documentos a fim de corroborar todas as argumentações acima expostas".

8. Posteriormente, em 29/06/2012, apresentou a recorrente um aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 2.521/2.548), cujo teor resumo abaixo, acompanhado de alguns documentos.

Resumo do aditamento à manifestação de inconformidade

I. Do conceito de insumo e glosas a ele vinculadas (fls. 2/17 do rec.)

a) Informa que — como já observou na manifestação de inconformidade— a autoridade administrativa glosou créditos oriundos da aquisição dos bens indicados na linha 2 do DACON por entender que não se enquadram no conceito de insumo delimitado no artigo 8°, § 4°, inciso I, alíneas " a " e " b ", da IN SRF n° 404/2004 (fl. 2).

b) Tais bens, acrescenta, relacionados nas fls. 17/20 do despacho decisório, foram agrupados pela referida autoridade nos seguintes itens: a) Combustíveis e lubrificantes; b) Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas; c) Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento; d) Serviços prestados; e) Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

c) Contestando as glosas em apreço, afirma que os produtos citados devem ser considerados como insumos utilizados no processo produtivo, porquanto "foram integralmente consumidos durante o processo de produção das mercadorias comercializadas".

d) Argumenta que, ao contrário do que afirma a fiscalização, "o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é diversa da materialidade do PIS e da COFINS".

e) "Desse modo, prossegue, a legislação atinente à nãocumulatitividade da apuração do PIS e da COFINS permite o creditamento em relação à aquisição de todo e qualquer insumo, sem limitações, sendo inaplicável ao presente caso, portanto, o conceito de insumo atinente à apuração e recolhimento do IPI."

f) Observando que a autoridade tributária glosou os créditos relativos a uma extensa gama de produtos, listados nas fls. 3/4 do recurso em exame, considera improcedente essa glosa, por tratar-se de "combustíveis aplicados em seu processo produtivo, no qual sofrem desgaste físico que legitima, inquestionavelmente, o creditamento efetuado".

g) Ressalta que tanto o art. 3º, II, da lei n° 10.637/2002 quanto o art. 66, I, "b", da IN SRF n° 247/2002 admitem "o creditamento de combustíveis utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços", donde conclui ser "de todo arbitrária, ilegal e inadmissível" a glosa realizada.

h) Em seguida, nas fls. 5/6 do recurso, apresenta sucinta descrição dos produtos citados nsa fls. 3/4 (exceto a soda cáustica), indicando seu emprego no processo produtivo.

i) Observa, além disso, ter juntado "aos autos **laudo técnico** que discrimina a destinação dos produtos adquiridos e a sua utilização como insumo no processo produtivo".

j) Cita ainda em seu favor uma Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal, uma Solução de Divergência da Cosit e um acórdão relativo à própria Seara Alimentos S/A, proferido pela DRJ 2 do Rio de Janeiro, o qual, segundo se depreende do trecho transcrito, versa sobre "óleo diesel para geradores de combustível utilizado no processo produtivo da empresa" (fls. 7/8 do recurso).

k) Apoiada sobretudo nesse acórdão, assinala que "a própria Secretaria da Receita Federal admite o crédito de COFINS (sic) sobre a aquisição de combustíveis em processo produtivo ou prestação de serviços".

l) Nas fls. 9/15 do recurso em exame, apresenta nova listagem de produtos, com a descrição de suas características e utilização, alegando tratar-se de insumos empregados em seu processo produtivo que também teriam sido objeto de glosa por parte da fiscalização.

m) Tais produtos podem ser divididos em 5 categorias:

1ª. Produtos incluídos pela autoridade fiscal na tabela do item **49.b** do despacho decisório (Produtos Utilizados na Movimentação e Armazenagem de Cargas);

2ª. Produtos incluídos pela autoridade fiscal na tabela do item **49.c** do despacho decisório (Produtos Utilizados no Sistema de Refrigeração / Aquecimento de caldeiras e fornos industriais);

3ª. Serviços incluídos pela autoridade fiscal na tabela do item **49.d** do despacho decisório (Serviços Prestados — Serviços não considerados como insumos);

4ª. Produtos incluídos pela autoridade fiscal na tabela do item **49.e** do despacho decisório (Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho);

5ª. Produtos não mencionados pela autoridade fiscal.

n) Retomando argumentos já expostos na manifestação de inconformidade a respeito da acepção "ampla" que entende se deva atribuir ao termo "insumo", afirma que o "conceito de insumo para fins de creditamento de pis e COFINS não-cumulativo deve abranger todo e qualquer custo e despesa necessária à atividade da empresa, conforme é previsto na legislação do IRPJ, devendo ser afastada (sic), portanto, o conceito trazido pela legislação do IPI".

o) Cita em seu favor alguns acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), acrescentando tratar-se de tese já abraçada pelo próprio STJ.

p) Concluindo este tópico, reitera achar-se anexado "ao presente aditamento **laudo técnico** que comprova a destinação dos insumos adquiridos no 1o trimestre de 2008, os quais deram origem aos créditos glosados, corroborando os argumentos apresentados pela Manifestante".

II. Do crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais

Insumos adquiridos de **pessoas jurídicas** (fls. 17/23 do rec.)

q) No tocante aos insumos adquiridos de **pessoas físicas**, reitera os argumentos já expendidos na manifestação de inconformidade, alegando em síntese que, "se uma empresa agroindustrial comercializa produtos de origem animal, suas aquisições de insumos de **pessoa física** devem gerar crédito presumido à alíquota de 60%, pouco importando se o insumo adquirido para o processo produtivo é animal ou vegetal".

r) Passando a discorrer sobre o crédito presumido decorrente de insumos adquiridos de **pessoas jurídicas**, previsto no art. 8o, III, da lei n° 10.925/2004, alega que, segundo afirma a própria autoridade fiscal, só geram direito a essa modalidade de crédito os insumos adquiridos em venda realizada com suspensão da exigibilidade do Pis e da Cofins, nos termos do art. 9° desse diploma legal.

s) Observa que o aproveitamento da referida suspensão está condicionado ao cumprimento da formalidade prevista no § 2° do art. 2° da IN SRF n° 660/2006, assim redigido: "§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão «Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS», com especificação do dispositivo legal correspondente".

t) Assim, fiando-se no pressuposto de ser "requisito obrigatório para a suspensão da exigibilidade do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as vendas dos produtos agropecuários" a inclusão da expressão citada na nota fiscal de venda, conclui que "o não atendimento desse requisito implica na renúncia do aproveitamento dessa suspensão da exigibilidade pelo vendedor dos produtos agropecuários, culminando, ainda, na obrigatoriedade do recolhimento das aludidas contribuições".

u) Em outras palavras, continua, a pessoa jurídica que tenha vendido produtos agropecuários sem informar nas notas fiscais que a venda foi efetuada com suspensão da exigibilidade do Pis e da Cofins "renunciou ao aproveitamento desse benefício, sujeitando-se assim ao pagamento das contribuições sobre essas vendas em sua integralidade".

v) Voltando à afirmação de que só há direito ao crédito presumido a que alude, em seu inciso III, o art. 8° da lei n° 10.925/2004 se a venda se der com a suspensão da exigibilidade das contribuições em apreço, declara ser "inquestionável que **as vendas**

não amparadas pela aludida suspensão dão direito ao creditamento integral das aludidas contribuições". Isso porque nesse caso os fornecedores estão sujeitos ao pagamento integral do Pis e da Cofins.

x) Feitas essas considerações, informa que, no caso em estudo, ao examinar as notas fiscais de venda de insumos agropecuários adquiridos de **pessoas jurídicas**, verificou a ausência da expressão «Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS».

y) Observa que, diante desse fato, "apurou créditos de PIS/COFINS sobre as aquisições de insumos realizadas no período de apuração em destaque, mediante a aplicação da alíquota integral de 1,65% (PIS/PASEP) e 7,6% (COFINS), os quais são pleiteados no presente pedido de ressarcimento".

z) Afirma que, ao assim proceder, "agiu com total boa fé e dentro do que determina a legislação", visto que, dada a ausência da informação em apreço nas notas fiscais de vendas, não tinha como pressupor que os insumos adquiridos estavam acobertados pelo benefício da suspensão da exigibilidade das contribuições.

aa) Reitera que realizou o creditamento do Pis e da Cofins pela alíquota integral em evidente boa fé, "não podendo ser penalizada com as glosas em questão por suposto creditamento indevido, como no presente caso".

bb) Desviando-se do assunto em causa, declara eivado de "nulidade absoluta" o "lançamento do crédito tributário" praticado pelo Fisco, por "imputar responsabilidade a terceiro que age em estrita boa fé".

cc) Afirma ser possível inferir "por conclusão lógica que as aquisições de insumos agropecuários de pessoa jurídica vinculadas ao caso em tela sofreram a tributação pela COFINS (sic), o que pela sistemática da não-cumulatividade" lhe confere plenos direitos de apropriar-se integralmente de créditos de Pis sobre as referidas aquisições. Cita em seu favor uma Solução de Consulta na fl. 22 do recurso.

dd) Por essa razão, ausente a suspensão da exigibilidade, entende que "as aquisições dos insumos agropecuários glosadas deveriam ter sido incluídas pela fiscalização na **rubrica** correspondente aos bens utilizados como insumos adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, as quais estariam sujeitas à incidência dessas contribuições, gerando crédito normal calculado à alíquota de 1,65% PIS/ PASEP e 7,6% COFINS".

ee) Reiterando seu direito ao crédito de Pis mediante aplicação da alíquota integral, "sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, uma vez oue tais insumos foram devidamente tributados na etapa anterior", "**protesta pela posterior juntada das notas fiscais** relativas às vendas dos insumos comercializados por pessoa jurídica domiciliada no País, das quais deixou de constar a expressão «Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS», razão pela qual houve apropriação dos créditos em seu valor integral".

III. Do ressarcimento do crédito presumido (fls. 23/28 do recurso)

ff) Afirma que o art. 16 da lei n° 11.116/2005 instituiu a possibilidade legal de ressarcimento ou compensação do crédito presumido apurado nos termos dos arts. 8° e 15 da lei n° 10.925/2004, quando não tenha sido utilizado em sua totalidade, pela pessoa jurídica adquirente, na dedução do Pis e da Cofins por ela devidos a cada mês.

gg) Alega que o ADI n° 15/2005 e a IN SRF n° 660/2006, ao vedarem o ressarcimento e a compensação do saldo credor do referido crédito, feriram os princípios da legalidade e da hierarquia das leis, visto que, além de contrariarem o disposto no art. 16 da lei n° 11.116/2005, citado acima, impuseram restrições não previstas na mencionada lei n° 10.925/2004.

hh) Conclui que, por essas razões, "deve ser reconhecido o direito ao ressarcimento e compensação do saldo de créditos presumidos apurados na forma do art. 8° , da Lei n° 10.925/2004, para os períodos em discussão".

> ii) Ad argumentandum, caso não sejam acolhidas as alegações respeitantes à ilegalidade dos atos normativos citados, recorre a novo argumento, discorrendo sobre a possibilidade de ressarcir ou compensar o crédito presumido em causa com base na lei n° 12.350/2010, "cujos artigos 55, e § 7° e 56A introduziram no ordenamento jurídico a permissão legal para o ressarcimento e compensação dos saldos de créditos presumidos apurados nos termos do artigo 8° da Lei n° 10.925/2004".
>
> jj) Pondera que, muito embora tenha a referida lei entrado em vigor apenas em 20/12/2010 e estabeleça que somente a partir de 01/01/2011 se poderá formalizar os pedidos de ressarcimento de créditos apurados no ano-calendário de 2009, trata-se de "mera questão temporal", não podendo impedir a recorrente de reaver os créditos a que faz jus. Isso porque essa lei teria convalidado o procedimento adotado pela empresa.
>
> kk) É que, no seu entender, conquanto tenha formalizado o pedido de ressarcimento de saldo de crédito presumido relativo ao 1º trimestre de 2009 quando ainda não havia previsão legal para tanto, a posterior edição da lei n° 12.350/2010, que introduziu a possibilidade do ressarcimento, lhe convalidou o ato praticado.
>
> ll) Assim, assevera que, não havendo embasamento para a glosa do crédito em questão, deve, quanto a ele, ser integralmente reconhecido o pedido de ressarcimento formulado pela empresa.
>
> mm) Em arremate a suas razões de defesa, reitera os termos da manifestação de inconformidade já apresentada, requerendo seja julgada procedente e integralmente reconhecidos os créditos de Pis vinculados a operações de exportação apurados no 1º trimestre de 2009.
>
> 9. É o relatório.

No entanto, por meio do Acórdão nº 16-52.833, de 21 de novembro de 2013, a 6ª Turma da DRJ São Paulo I, por unanimidade de votos, julgou improcedente as Manifestações de Inconformidade interposta pela Recorrente. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. É legítima a glosa do crédito pleiteado sempre que a requerente deixar de observar as normas que disciplinam a matéria.
>
> ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. Não compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a legalidade ou constitucionalidade de norma tributária regularmente editada.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente cientificado em **13/12/2013** (DTE_e-CAC - fl. 2.697), a Recorrente em **18/12/2013** (fl. 2.699), apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 2.699/2.838), alegando, em síntese, os seguintes tópicos:

> II.1. BREVE DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELA EMPRESA;
>
> II.2. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO;
>
> II.3. CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS - AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA FÍSICA PARA PRODUÇÃO DE CARNE E SEUS DERIVADOS;
>
> II.4. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE **PIS E CONFINS** NÃO-CUMULATIVO

II.5 CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA - AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS JURÍDICAS;

II.6 DO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NOS TERMOS DA LEI N° 12.350/2010;

II.7 GLOSAS REFERENTES AOS DEMAIS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS ;

II.7.1. UTILIZAÇÃO DA GRAXA NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE;

II.7.2. DEMAIS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE

1. Combustíveis e lubrificantes (óleo diesel e graxa);

2. Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas (auxílio no transporte de cargas, baldes, bandejas, "big-bags, etc);

3. Produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais (gás GLP 45 Kg, gás GLP granel, gás P13, briguete de bagaço de cana, briguetes industrial, cavaco de lenha, etc..);

4. Produtos químicos (soda cáustica, gás cloro, serragem, etc.);

5. Serviços prestados (serviço de despachante, serviço de monitoramento, serviço de movimentação de material interno, etc);

II.8. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE VENDAS / ALUGUEL DE IMÓVEIS

II.9. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

1. Dos Créditos sobre Despesas de Armazenagem;

2. Dos Créditos Relativos a Frete de Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos;

3. Fretes Utilizados como Insumo nos Serviços de Transporte:

I- Enquadramento em Serviços Utilizado como Insumo para fins de creditamento;

II- Enquadramento como Subcontratação de Serviço de Transporte para fins de Crédito Presumido;

3.1 Da atividade de prestação de serviço de transporte realizada pela Recorrente e do Direito a Credito nas subcontratações;

3.2. Do Frete para Transporte De Insumos e Matéria-Prima no Sistema de Parceria (**Integração**) - Do processo de Integração verticalizada.

Do Pedido:

i)suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição doartigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

ii)reformar o v. acórdão, a fim de reconhecer integralmente o crédito da COFINS não-cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2009, objeto do presente processo, **homologando totalmente as compensações realizadas pela empresa;**

iii) caso entenda este Julgador que os argumentos, bem como os documentos colacionados aos presentes autos não são suficientes para a formação de sua convicção, requer desde já a conversão do julgamento em diligência;

iv) Outrossim, protesta pelo direito de proceder a sustentação oral quando do julgamento do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em fim, o processo foi encaminhado a este CARF para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Por entender que o processo se encontrava integralmente instruído, após a leitura do Relatório e a manifestação da parte, apresentei meu voto em sessão adentrando no mérito das glosas, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas dos "créditos na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero", - matéria esta comum a todos os processos da empresa julgados em conjunto na sessão, diferenciando-se apenas quanto ao período de apuração. Ao colocar em votação esse tópico, restou que fui vencido pela maioria do Colegiado, que entendeu pela necessidade de conversão do processo em diligência, nos termos do voto do redator designado.

Em meu entendimento não se faz necessária a diligência suscitada pelo Colegiado, estando o processo pronto para imediato julgamento, conforme voto lido na sessão de julgamento.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

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

Após a leitura de parte do voto do I. Conselheiro Relator, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas de créditos na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (matéria comum a todos os processos da empresa julgados em conjunto na sessão, diferenciando-se apenas quanto ao período de apuração), ousei divergir por entender necessária a realização de diligência, haja vista que a Recorrente juntou aos autos do processo 10880.938934/2013-34, por amostragem, várias notas fiscais eletrônicas de aquisições de insumos onde estariam demonstrados que parte dos produtos adquiridos se sujeitaram à tributação positiva das contribuições, o que indicaria o suposto erro na glosa operada pela Autoridade Fiscal.

O Colegiado, durante o julgamento, confirmou, por meio da denominação, que alguns desses produtos com incidência positiva das contribuições, constantes das notas fiscais eletrônicas juntadas no processo nº10880.938934/2013-34, também compuseram a planilha de glosa de mercadorias adquiridas com alíquota zero elaborada pela Fiscalização no período de apuração do presente processo.

Assim, no caso, há indícios fortes de que parte dos insumos glosados pela Fiscalização não estavam sujeitos à alíquota zero, entretanto as provas juntadas ainda não são suficientes para se atestar o direito ao crédito à Recorrente, necessitando, por isso, uma verificação adicional da Autoridade Fiscal para analisar as notas fiscais juntadas e outras, por ventura, apresentadas após intimação.

Também, o Colegiado observou que a Autoridade Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos

normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ (REsp nº 1.221.170/PR) sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, o Colegiado, por maioria, entendeu pela necessidade de juntada aos autos de laudo pericial no qual se demonstre, de forma detalhada, a utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa e, na sequência, que a Fiscalização se manifeste sobre eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância* estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR e acolhido pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Cosit nº5, de17 de dezembro de 2018.

Dessa forma, pelos fatos expostos e em homenagem ao princípio da verdade material, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº **7.574/2011,** para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos, no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Intime a empresa a indicar, de forma detalhada em planilha, quais produtos e notas fiscais foram indevidamente incluídos como insumos sujeitos a alíquota zero glosados no período, anexando as respectivas notas eletrônicas;

4. A Fiscalização deve informar de forma conclusiva se a documentação juntada pela Recorrente no item anterior é suficiente para comprovar que houve incidência positiva das contribuições nas aquisições indicadas, devendo ainda fundamentar as conclusões tomadas.

5. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

6. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

7. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído ao Relator para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado