



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.907821/2015-59

Recurso Voluntário

Resolução nº 3402-003.756 – 3^a Seção de Julgamento/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária

Sessão de 24 de outubro de 2023

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza Di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2013 A 30/06/2013

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES INTERNACIONAIS.

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. PERCENTUAL.

Cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições sujeitas ao crédito presumido, no mesmo percentual previsto para o crédito na respectiva aquisição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário tempestivamente, pelo qual pediu o provimento para reforma do v. acórdão e reconhecimento da integralidade do crédito de COFINS não-cumulativo, vinculado à receita de exportação, com a homologação das respectivas compensações vinculadas.

Ao analisar o processo, este Colegiado, em anterior composição, inicialmente decidiu por converter o julgamento do recurso em diligência através da **Resolução nº 3402-001.720**, conforme proposta do anterior Relator, Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, proferida nos seguintes termos:

Dianete disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

(i) intime a Recorrente para apresentação de Laudo Técnico, com o detalhamento dos dispêndios com COMBUSTÍVEIS, SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E ANÁLISES MICROBIOLÓGICAS e sua utilização dentro de seu processo produtivo;

(iii) elabore um novo parecer e um novo demonstrativo do direito creditório requerido, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

O Despacho de Diligência foi anexado aos autos pela Unidade Preparadora, com intimação da Recorrente sobre o resultado da diligência, neste processo sem manifestação no prazo concedido.

Após, o processo retornou para novo sorteio e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Como já observado em Resolução anterior, a questão devolvida a este Colegiado cinge-se sobre o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS e COFINS, cujo reflexo poderia alterar o direito creditório da Recorrente e o Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações pleiteadas. Especificamente, tratam-se das seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal e confirmadas pela DRJ:

- (i) Crédito sobre aquisições de combustíveis;**
- (ii) Crédito sobre serviços de laboratório e análises microbiológicas;**
- (iii) Crédito sobre os fretes internacionais;**
- (iv) Crédito integral sobre o frete decorrente da aquisição de insumos, e não o cômputo do crédito presumido.**

Inicialmente, tanto a Autoridade Fiscal de origem, quanto o ilustre Julgador *a quo*, aplicou o entendimento das IN's SRF 247/2002 e 404/2004, no sentido de restringir o crédito apenas nas situações relacionadas nos referidos atos infralegais.

Todavia, é fato notório que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em razão da alteração do conceito de insumos para creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS, conforme julgamento Recurso Especial n.º 1.221.170/PR,

inicialmente foi proferida a **Resolução n.º 3402-001.720**, cujos itens foram reproduzidos no relatório deste voto.

Em cumprimento àquela Resolução, através do Relatório de Diligência, a Unidade de Origem assim concluiu:

Dante do acima exposto, no exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, estabelecidas pelo art. 6º da Lei nº 10.593/2002, e na competência conferida pelos arts. 112 e 117 do Decreto nº 7.574/2011, e pelos arts. 2º e 3º da Portaria RFB nº 1.453/2016, bem como com base nas disposições dos arts. 117 a 120 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, **DEFIRO PARCIALMENTE** no valor de **R\$ 9.818.109,88** (nove milhões, oitocentos e dezoito mil, cento e nove reais e oitenta e oito centavos) o Pedido de Ressarcimento Eletrônico (**PER**) nº **34082.99494.131213.1.1.09-5903** sobre créditos de COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO, referentes ao 2º Trimestre de 2013, e, consequentemente, **HOMOLOGO, até o limite do crédito reconhecido**, as Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas a este Pedido de Ressarcimento, enviadas até a data da ciência deste despacho.

Consta no Despacho de Diligência que, após subtração dos créditos das Contribuições (Saldo de Crédito Passível de Ressarcimento) pelos débitos não descontados (omissão de parte de débitos), foi apurado o seguinte resultado da auditoria, conforme as duas últimas colunas (em verde):

Ano	Trimestre	Contribuição	Saldo de Crédito Passível de Ressarcimento	A: Rateio dos Créditos em função da Receita Bruta Tributada no MI	B: Rateio dos Créditos em função da Receita Bruta Não Tributada no MI	C: Rateio dos Créditos em função da Receita Bruta de Exportação	D: Valor da Contribuição devida após desconto	A + B + D	PER Mercado Interno	PER Mercado Externo ou Exportação
2012	1	PIS/PASEP	2.884.040,60	28.357,11	1.004.529,24	1.851.154,26	-164.364,45	868.521,90	868.521,90	1.851.154,26
2012	1	COFINS	13.284.065,77	130.614,54	4.626.922,54	8.526.528,69	-757.053,78	4.000.483,30	4.000.483,30	8.526.528,69
2012	2	PIS/PASEP	2.447.476,47	-414.841,22	950.157,90	1.912.159,79	-93.505,55	441.811,13	441.811,13	1.912.159,79
2012	2	COFINS	11.273.225,01	-1.910.783,74	4.376.484,87	8.807.523,88	-430.666,82	2.035.034,31	2.035.034,31	8.807.523,88
2012	3	PIS/PASEP	2.472.173,78	-1.181.388,77	1.120.699,00	2.532.863,55	-115.200,65	-175.890,42	0,00	2.356.973,13
2012	3	COFINS	11.386.982,26	-5.441.548,28	5.162.007,53	11.666.523,01	-530.585,65	-810.126,40	0,00	10.856.396,61
2012	4	PIS/PASEP	2.871.847,55	-596.805,25	1.048.772,87	2.419.879,93	-388.317,00	63.650,62	63.650,62	2.419.879,93
2012	4	COFINS	13.227.903,85	-2.748.921,16	4.830.711,41	11.146.113,60	-1.788.590,44	293.199,81	293.199,81	11.146.113,60
2013	1	PIS/PASEP	2.014.784,47	-376.167,97	196.867,37	2.194.085,07	-155.590,37	-334.890,97	0,00	1.859.194,10
2013	1	COFINS	9.280.219,46	-1.732.652,49	906.783,15	10.106.088,80	-716.650,15	-1.542.519,49	0,00	8.563.569,31
2013	2	PIS/PASEP	2.223.841,54	-320.724,61	243.859,53	2.300.706,62	-92.278,89	-169.143,97	0,00	2.131.562,65
2013	2	COFINS	10.243.148,95	-1.477.276,96	1.123.231,77	10.597.194,13	-425.039,06	-779.084,25	0,00	9.818.109,88
2013	3	PIS/PASEP	4.005.779,88	131.498,38	868.816,40	3.005.465,10	-0,27	1.000.314,51	1.000.314,51	3.005.465,10
2013	3	COFINS	18.450.864,89	605.689,49	4.001.820,99	13.843.354,41	-0,07	4.607.510,41	4.607.510,41	13.843.354,41
2013	4	PIS/PASEP	4.306.245,58	150.857,93	892.338,22	3.263.049,43	-2,61	1.043.193,54	1.043.193,54	3.263.049,43
2013	4	COFINS	19.834.828,11	694.860,79	4.110.163,90	15.029.803,42	-3,11	4.805.021,58	4.805.021,58	15.029.803,42

A auditoria analisou dados e cruzamentos de informações escrituradas em SPED e as EFD Contribuições (obrigatória a partir de 2012), nas quais foi informado como ‘Método de Apropriação de Créditos Comuns’ o Método de Rateio Proporcional com base na proporção da Receita Bruta auferida no mercado interno (Tributada e Não Tributada) e de exportação.

Igualmente foram analisados os arquivos digitais de Notas Fiscais eletrônicas (NFe), Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe), PER/DCOMP, entre outros, obtidos dos sistemas da RFB.

Em diligência, a Unidade Preparadora identificou os seguintes erros ou inexatidões na Informação Fiscal que embasou o respectivo Despacho Decisório contestado pela Recorrente:

- Nos cálculos, não foram discriminadas as diversas alíquotas conforme o Tipo de Crédito (alíquota básica, presumido da agroindústria e importação). Ou seja, foi aplicada indistintamente a alíquota básica (1,65% de PIS e 7,60% de COFINS) inclusive sobre a Base de Cálculo de Créditos Presumidos (ou estes valores foram omitidos). Ver, por exemplo, a folha 3138 do processo de referência 10880.945106/2013-52. Assim, devem ser aplicadas alíquotas distintas para Bases de Cálculo distintas;

- Foram escriturados pelo contribuinte, na EFD Contribuições, valores elevados de Ajustes de Acréscimo de créditos de PIS/COFINS (por exemplo, para o mês de janeiro de 2012, o crédito de COFINS, alíquota básica, foi de R\$ 2.300.554,97 enquanto o Ajuste de Acréscimo foi de R\$ 16.044.122,35, sem passar por lançamentos individuais e verificações na EFD). Esse procedimento de lançar valores bastante elevados em Ajustes de Acréscimo pode ser considerado como uma burla à fiscalização. Ver, por exemplo, a folha 15 do processo de referência 10880.945106/2013-52, em resposta à intimação fiscal, em que o contribuinte informa ter lançado ‘equivocadamente a compra de animais vivos nas referidas bases’;

- Em 2012, não foi aplicada a razão ou fator de exportação [relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total com a venda de produtos do boi (NCM 02.01, 02.02, 0206.10.00, ...)] sobre a Base de Cálculo de crédito Presumido (aquisição de insumos, animais vivos da espécie bovina de NCM 01.02), conforme art. 33 da Lei 12.058, regulamentada pela IN RFB 977/2009 em seu art. 9º, vigente à época:

Art. 9º O montante dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se referem os arts. 5º e 7º será determinado mediante aplicação, respectivamente, dos percentuais de 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) e 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento), conforme previsto no parágrafo único do art. 35 da Lei nº 12.058, de 2009, sobre o valor: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

...

II - resultante da aplicação da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês pela pessoa jurídica com a venda dos produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, sobre o valor de aquisição do insumo classificado na posição 01.02 da NCM, no caso de determinação de crédito pelo método de rateio proporcional. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Na compra de animais vivos (NCM 01.02), o pagamento das Contribuições de PIS/COFINS estava suspenso, conforme art. 32 da Lei 12.058/2009, e a venda dos produtos obtidos destes animais após abate (NCM 02.01, 02.02, entre outras) também tinha seu pagamento de PIS/COFINS suspenso. O crédito presumido do Boi Vivo (NCM

01.02) estava restrito somente à parcela correspondente às vendas de produtos (NCM 02.01, 02.02, ...) destinadas a Exportação, conforme art. 33 da Lei 12.058/2009.

Para correção destes erros, foram glosados todos os Ajustes de Acréscimo e Redução. Também foi aplicado o fator de Exportação de Carne conforme descrito no art. 9º da IN RFB 977/2009 e discriminada a Base de Cálculo conforme o tipo de crédito e suas correspondentes alíquotas. Note que a própria EFD Contribuições já faz esta discriminação da Base de Cálculo em função do Tipo de Crédito (alíquota básica, presumido e importação) que foi burlada com Ajustes de Acréscimo vultosos efetuados pelo contribuinte.

Além do crédito presumido, a Unidade Preparadora analisou, a título de apuração de base de cálculo, as seguintes rubricas:

4.3.7 – Tabela Base de Cálculo do Crédito (versão 1.0.1):

Código	Descrição
01	Aquisição de bens para revenda
02	Aquisição de bens utilizados como insumo
03	Aquisição de serviços utilizados como insumo
04	Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor
05	Aluguéis de prédios
06	Aluguéis de máquinas e equipamentos
07	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda
08	Contraprestações de arrendamento mercantil
09	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).
10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).
11	Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis
12	Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa
13	Outras Operações com Direito a Crédito (inclusive os créditos presumidos sobre receitas)
14	Atividade de Transporte de Cargas – Subcontratação
15	Atividade Imobiliária – Custo Incorrido de Unidade Imobiliária
16	Atividade Imobiliária – Custo Orçado de unidade não concluída
17	Atividade de Prestação de Serviços de Limpeza, Conservação e Manutenção – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme.
18	Estoque de abertura de bens

Foram mantidas pela Unidade Preparadora as seguintes glosas:

- i) NFe/CTe Cancelada;
- ii) Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;
- iii) Documento Fiscal Inexistente;
- iv) Reduzir/Corrigir valor de item declarado em EFD Contribuições;
- v) Frete sobre Compras cujos insumos não estão sujeitos ao pagamento das Contribuições;
- vi) Frete sobre Vendas, operação de Transferência;
- vii) Ônus do Frete Não suportado pelo contribuinte;

- viii) Frete: Anulação ou Amostras e Brindes ou Retorno de Vasilhame;
- ix) Importação de bens e serviços sujeito à Lei n.º 10.865/2004;
- x) Despesas com Propaganda e Marketing;
- xi) Despesas com Transporte de Funcionário; e
- xii) Apuração indevida de Crédito Presumido do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009.

Não obstante a detalhada análise realizada pela Unidade Preparadora, o fato é que o Despacho Decisório já havia homologado parte das compensações pleiteadas, remanescendo neste litígio a controvérsia somente sobre as seguintes glosas, as quais foram objeto de análise pela DRJ de origem:

- (i) Crédito sobre aquisições de combustíveis;**
- (ii) Crédito sobre serviços de laboratório e análises microbiológicas;**
- (iii) Crédito sobre os fretes internacionais;**
- (iv) Crédito integral sobre o frete decorrente da aquisição de insumos, e não o cômputo do crédito presumido.**

Outrossim, a **Resolução n.º 3402-001.720** foi proferida nos termos da proposta do anterior Relator, ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, que assim delimitou a análise a ser realizada em diligência:

Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

- (i) intime a Recorrente para apresentação de Laudo Técnico, com o detalhamento dos dispêndios com COMBUSTÍVEIS, SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E ANÁLISES MICROBIOLÓGICAS e sua utilização dentro de seu processo produtivo;**
- (iii) elabore um novo parecer e um novo demonstrativo do direito creditório requerido, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade.**

Constata-se que a diligência teve por objeto a análise dos insumos sob os critérios da relevância e essencialidade, na forma adotada pelo Eg. STJ, com expressa determinação de que fosse elaborado novo parecer e demonstrativo do direito creditório relativo a tais despesas.

Não foi determinada a reanálise do Pedido de Ressarcimento com relação à rubricas cujos créditos já foram reconhecidos nestes autos, tampouco com relação às demais despesas que não estivessem enquadradas a título de insumos, na forma já mencionada acima.

Todavia, através do Despacho de Diligência, a Unidade Preparadora refez todo o trabalho inicial, alterando os critérios adotados por ocasião da emissão do Despacho Decisório, e cuja análise já foi realizada em primeira instância.

Por sua vez, o Laudo Pericial determinado no Item “i” da Resolução, com o detalhamento dos dispêndios com COMBUSTÍVEIS, SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E ANÁLISES MICROBIOLÓGICAS e sua utilização dentro de seu processo produtivo, foi anexado ao PAF n.º 10880.945106/2013-52, repetitivo do PAF Paradigma n.º 10880.907823/2015-48, porém não foi analisado no Relatório de Diligência.

Nota-se que a única menção ao Laudo Pericial em referência consta nos seguintes termos:

Foi realizada a intimação para a apresentação de Laudo Técnico referente ao item (i) acima. O contribuinte apresentou os Laudos conforme solicitado na intimação (anexados ao processo 10880.945106/2013-52). Também foi elaborado novo parecer e novo demonstrativo do direito creditório a partir da nova interpretação do conceito de insumo aferido à luz da Essencialidade e Relevância.

Contudo, durante a realização de diligência, foram constatados diversos Erros de Cálculo na Informação Fiscal que modificaram substancialmente os valores de créditos reconhecidos.

Portanto, não obstante o Despacho de Diligência já proferido nestes autos, com a revisão do cálculo sobre os créditos já concedidos em Despacho Decisório, cuja possibilidade deverá ser avaliada por ocasião do julgamento, resta prejudicada a análise do direito creditório no estado em que se encontra o processo, uma vez que a Autoridade Fiscal deixou de manifestar, neste processo, sobre o Laudo Pericial objeto da diligência.

Diante das razões acima e, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho nova conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem dê cumprimento às determinações constantes na **Resolução nº 3402-001.720**, com as seguintes providências:

- (i) Anexar a este processo cópia do Laudo Técnico apresentado pela Recorrente no PAF nº 10880.945106/2013-52, com o detalhamento dos dispêndios com COMBUSTÍVEIS, SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E ANÁLISES MICROBIOLÓGICAS e sua utilização dentro de seu processo produtivo;
- (ii) Analisar o Laudo Técnico e elaborar um novo parecer e demonstrativo do direito creditório requerido, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade;
- (iii) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos