



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.933618/2016-19  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-002.562 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** MFB MARFRIG FRIGORÍFICOS BRASIL 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, para que os autos retornem à repartição de origem a fim de que se tomem as seguintes providências: 1 - a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. 2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hércio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## **Relatório**

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.933618/2016-19

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 400 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/RS de fls. 313 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 181, nos moldes do despacho decisório de fls. 283.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Termo de Início de Procedimento Fiscal (TDPF n.º 08.1.80.00-2015-00064-0) das fls. 8 a 10 1. Os períodos de apuração compreendidos nesse TDPF eram do 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014. O objetivo do procedimento era analisar pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao PIS não-cumulativo, Exportação, do 2º trimestre de 2013. O crédito alegado como passível de ressarcimento é de R\$ 766.874,61, de acordo com o PER/DCOMP n.º 12856.40826.131213.1.1.08-2036 das fls. 2 a 7. De ressaltar que o sistema alertou a existência de operações não especificadas na Escrituração Fiscal Digital (SPED), o que já resultaria no indeferimento do pedido. Foram transmitidas declarações de compensações relativas ao ressarcimento requerido.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: planilha eletrônica com relação das notas fiscais de compras de bens para revenda que compuseram a base de cálculo do DACON; planilha com relação das notas fiscais de compras de bens utilizados como insumos; planilha com relação das notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumos; planilha com as despesas de energia elétrica; planilha com discriminação das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas; planilha discriminando as despesas de armazenagem e de frete nas operações de venda; planilha discriminando as despesas de contraprestações de arrendamento mercantil;

planilha com relação das notas fiscais de devoluções de venda; planilha com relação das aquisições que compuseram a base de cálculo de crédito presumido informado no DACON;

planilha com relação das notas fiscais de entrada que foram consideradas na base de cálculo do crédito como "outras operações com direito a crédito"; listagem dos insumos utilizados na industrialização; discriminação das receitas sujeitas à alíquota zero de PIS/Cofins; informar a existência de ações judiciais e processos de consulta; contrato social e alterações; apresentar os contratos de arrendamento mercantil cujas prestações foram utilizadas na base de cálculo dos créditos pleiteados; entre outros.

Registre-se a existência nos autos de inúmeros arquivos não pagináveis com dados juntados aos autos pela fiscalização com as seguintes denominações: DACON; crédito presumido; aluguel de máquinas e de equipamentos; serviços; aproveitamento e controle de créditos; arrendamentos mercantis; revendas; depreciações; armazenagens e fretes nas operações de venda; energia elétrica; bens utilizados como insumos; aluguéis de prédios;

devoluções de vendas; demonstrativos comparando a apuração das contribuições pela empresa e pela fiscalização; entre outros.

O Termo de Informação Fiscal das fls. 162 a 177 fez um resumo de todo o procedimento fiscalizatório, onde identifica uma série de inconsistências no crédito total requerido o que levaria a algumas glosas devido aos seguintes motivos: a) produtos creditados em duplicidade ou com suspensão das contribuições; b) despesas que não se caracterizavam como insumo ou adquiridas de pessoas físicas, sem incidência da contribuição ou sem previsão legal para creditamento; c) produtos com suspensão ou alíquota zero, sendo vedada a apuração de créditos; d) produtos isentos ou monofásicos sem direito a crédito; e) operações sem previsão legal para creditamento, como itens de

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.933618/2016-19

máquinas e de equipamentos com valor superior a R\$ 326,61; f) despesas anteriores ao período analisado.

Na sequência, em tal Termo, é feita uma análise do crédito dos seguintes itens: bens para revenda; bens utilizados como insumos; crédito presumido e as atividades agroindustriais e as regras da Lei n.º 12.058/2009 e 10.925/2004; serviços utilizados como insumos; energia elétrica; aluguéis de prédios; aluguéis de máquinas e de equipamentos; despesas de armazenagem e fretes na operações de venda; arrendamentos mercantis; encargos de depreciação; e outras operações de crédito e demais rubricas do DACON.

Com base nas inconsistências apuradas e nas análises realizadas na documentação do contribuinte foi constatada a existência de um direito creditório parcial daquele requerido no montante de R\$ 123.537,09. Dessa forma, o Despacho Decisório das fls. 283 a 284 confirmou esse valor de crédito, homologando as compensações até o montante reconhecido.

A ciência do Despacho Decisório se deu em 13/11/2017 (fl. 310).

A manifestação de inconformidade foi apresentada em 13/12/2017 (de acordo com o termo de solicitação de juntada da fl. 178), às fls. 181 a 216, onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE sobre bens de revenda foram encontradas algumas diferenças pela fiscalização na comparação da base de cálculo informada no DACON em comparação com as compras de venda informadas no manifestante em planilha entregue sob intimação. Diz ter juntado planilhas demonstrando todas as suas aquisições de bens para revendo, comprovando o direito creditório em sua integralidade, tendo a fiscalização desconsiderado completamente essas em violação ao princípio da verdade material.

- QUE relativamente aos bens utilizados como insumos cita inicialmente a IN 404/2004 que regulamentou a Lei n.º 10.833/03. Aponta que todas as suas compras geraram direito ao crédito presumido, conforme o art. 34, da Lei n.º 12.058/09, visto que a redação do inciso II, do art. 32 dessa mesma lei vigente na época lhe proporcionava tal direito. Diz que para as mercadorias adquiridas, os NCMs em questão eram de produtos apenas para vendas, não sendo realizado nenhum tipo de industrialização, e, dessa forma não havendo vedação legal para aproveitamento de crédito presumido em 40% das alíquotas previstas na legislação.

- QUE sobre as compras glosadas por não sofrerem incidência das contribuições de lenha e bagaço utilizadas como combustível para aquecimento das caldeiras, tal glosa seria arbitrária, ilegal e inadmissível. Cita decisões administrativas. Defende que os produtos adquiridos à alíquota zero geram sim direito ao creditamento. O Auditor-Fiscal se limitou a não considerar essas compras trazendo à baila a legislação pertinente do PIS e da Cofins.

- QUE a respeito das aquisições de peças de reposição e de equipamentos glosadas por terem valor superior a R\$ 326,61 nos termos do art. 301, do Decreto n.º 3.000/09, e que de acordo com a fiscalização só poderiam ser creditadas com base nas respectivas depreciações, diz não ter a fiscalização considerado o aproveitamento dessa forma.

- QUE sobre a glosa de diversas outras operações com base nas colunas descrição detalhada, família e item, defende que o termo insumo representa elementos diretos e indiretos necessários à produção. Nesse ponto passa a tecer comentários do conceito de insumos para aproveitamento de créditos.

- QUE como serviços utilizados como insumos a fiscalização entendeu que análises laboratoriais, manutenção de veículos/empilhadeiras, comissões de compra/venda, assistência técnica e tratamento de água não se encaixavam no conceito de insumo. Afirma que todos esses serviços se referem a insumos utilizados no seu processo produtivo. Comenta que as análises laboratoriais se compõem de 3 serviços distintos: laboratório; SIF – Serviço de Inspeção Federal; e análises microbiológicas. Diz que os demais serviços seriam complementares aos procedimentos de inspeção. Menciona que

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.933618/2016-19

o próprio CARF já teria reconhecido o direito a crédito de análises laboratoriais. Volta a fazer considerações sobre o termo insumo e produção.

- QUE a natureza jurídica desses créditos de PIS e de Cofins não guarda correlação com o ICMS e o IPI, mencionando o chamado método indireto subtrativo, defendendo, em síntese, que devem ser consideradas todas as suas despesas necessárias à produção do resultado econômico. Comenta sobre a interpretação do conceito de insumo e produção, sob o aspecto da aceção e terminologia desses termos. Aponta que, ao contrário do entendimento fiscal, todos os produtos que adquiriu dão direito ao creditamento. Protesta pela juntada posterior de dossiê para comprovar a utilização direta de suas aquisições no processo produtivo.

- QUE relativamente às despesas de energia elétrica, a fiscalização encontrou despesas inseridas no período aqui em análise (2º trimestre de 2013), mas que eram pertencentes a anos anteriores. Protesta pela juntada posterior de documentos para comprovar a origem dos créditos pretendidos.

- QUE sobre os aluguéis de prédios glosados, tendo em vista a não apresentação dos respectivos contratos de locação dos imóveis, protesta pela juntada posterior de documentos para comprovar a origem dos créditos pretendidos.

- QUE a respeito dos aluguéis de máquinas e de equipamentos foram glosados os contratos de locação de empilhadeiras, protesta pela juntada posterior de documentos comprobatórios da origem desses créditos ora pretendidos.

- QUE relativamente às despesas de armazenagem e de frete a fiscalização alertou que só gerariam crédito quando vinculadas às operações de venda, tendo essas sido mantidas com direito creditório. Já outros tipos de fretes foram glosados a saber: a) fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos – ataca dizendo que esse tipo de frete compõe o seu custo de produção ou comercialização da mercadoria, protestando pela juntada posterior das notas fiscais que comprovem o que alega;; b) fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos – contesta no sentido de entender que tais despesas integrariam o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, protestando pela juntada posterior das notas fiscais que comprovem o direito ao crédito pretendido; c) fretes nas aquisições compradas de mercadorias – entende que no caso de fretes sobre compras, tais valores fazem parte do custo de aquisição da mercadoria, devendo serem aceitos os créditos correspondentes, protestando pela juntada posterior de documentos que comprovem o direito creditório pretendido.

- QUE os alegados créditos de arrendamento mercantil junto com a empresa CSIPLATINA foram glosados por ter como arrendatário outra empresa (Marfrig Alimentos S/A). Entende que não pode prosperar a glosa, pois ocorreu uma sublocação para o manifestante. Protesta pela juntada posterior de documentos comprobatórios que deram origem aos créditos pretendidos.

- QUE no tocante aos encargos de depreciação, a fiscalização entendeu que só poderiam haver creditamento para os bens envolvidos com a produção, excluindo equipamentos de informática e terrenos. Discorda desse entendimento, protestando pela posterior juntada de documentos com o intuito de comprovar seu direito creditório.

POR FIM, requer que seja recebida sua manifestação de inconformidade, acatandose os argumentos consignados e dando-se provimento para: a) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante o disposto no inciso III, do art. 151, do CTN; b) reformar parcialmente o Despacho Decisório, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado, e consequentemente homologadas totalmente as compensações pleiteadas.

Outrossim, protesta pela juntada de documentos a fim de corroborar todas as argumentações que expôs.

É o relatório.”

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.933618/2016-19

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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.

**CERTEZA E LIQUIDEZ.**

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

**PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.**

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

**Voto.**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.933618/2016-19

concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados, situação que não ocorreu até o presente momento.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica, assim como ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com “análises laboratoriais” e fretes, por exemplo.

Em geral, no setor frigorífico, as análises laboratoriais são consideradas relevantes e essenciais para as atividades da empresa. O setor possui uma regulação sanitária rigorosa por manusear alimentos. Este Conselho possui diversos julgados nesse sentido, como o constante no Acórdão n.º 3803-005.294, por exemplo.

Ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este conselho poderá reverter parte das glosas.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018.

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.562 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.933618/2016-19

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.