



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

Processo nº 10880.941524/2012-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.710 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS
Recorrente MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

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 item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento para afastar as glosas referentes aos serviços laboratoriais e de análises microbiológicas.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 644 a 666) interposto pelo Contribuinte, em 19 de maio de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-58.429 (fls. 627 a 637), de 30 de março de 2017, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 579 a 597)

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 31/01/2012, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de Cofins não-cumulativa vinculados a receitas de exportação do 4º trimestre de 2010 no valor de R\$ 24.139.875,00. A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação que resultou em *Despacho Decisório*, por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório da Cofins para fins de ressarcimento e homologadas as compensações até o montante reconhecido. A interessada atua principalmente no ramo de frigorífico, abate de animais, bem como em variadas outras atividades no ramo de comercialização de alimentos e subprodutos de origem animal.

A Informação Fiscal das fls. 205 a 216 relata o procedimento realizado. Indica que foi feita a verificação, especialmente, da composição dos créditos informados pela empresa em seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), apontando a fundamentação legal para o deferimento de ressarcimento vinculado a vendas para o exterior. Não foram constatadas divergências quanto ao percentual utilizado de rateio, aos bens adquiridos para revenda, aos gastos com energia elétrica e aos fretes sobre vendas. Com relação aos bens utilizados como insumos, foram constatadas discrepâncias em relação aos valores identificados nos arquivos magnéticos e notas fiscais, sendo glosada a diferença. Com relação aos serviços utilizados como insumos, foram objeto de glosa os créditos decorrentes das contas contábeis “Laboratório” (5.5.01.28.02), “SIF – Serviço de Inspeção Federal” (5.5.01.28.03) e “Análise Microbiológicas” (5.5.01.28.04), por se tratarem de serviços que não podem ser caracterizados como “insumos”, em conformidade com a legislação de regência. Também foram objeto de glosa os créditos decorrentes das devoluções de vendas, uma vez que o contribuinte utilizou-se indevidamente do rateio. A devolução de venda só é objeto de crédito quando e porque a venda foi objeto de tributação, sendo objeto de aferição direta. As memórias de cálculo foram anexadas aos autos. Por fim, foi apontada a legislação referente ao crédito presumido, concluindo a impossibilidade de ressarcimento por meio do mesmo Perdcomp, fundamentado na Lei 10.833/2003. O contribuinte protocolizou o processo administrativo 18186-721039/2012-41.

Com base na informação, foi emitido o Despacho Decisório (fls. 568 a 574), que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de Cofins/Exportação do 4 trimestre de 2010 no valor de R\$ 24.139.875,00.

Desse *Despacho Decisório* e demais atos o contribuinte tomou ciência em 26/02/2016 (fl. 576). Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade em 23/03/2016 (fls. 578 a 623).

Reproduz os fatos que ensejaram a glosa e aponta divergências com a interpretação fiscal. Quando aos bens utilizados como insumos, protesta pela posterior juntada de documentos, possibilitando plenamente a comprovação dos créditos. Com relação aos serviços utilizados como insumos, descreve o processo de inspeção sanitária, discorrendo sobre sua importância. Alega que os serviços laboratoriais e de análises microbiológicas são complementares à inspeção, necessários e estão contemplados no Plano Nacional de Controle de Resíduos (PNCR). Cita decisão do Carf sobre o tema. Tais dispêndios são essenciais ao processo produtivo e estão abrangidos no conceito legal de insumos, para os quais as leis prevêem a possibilidade de aferição de créditos.

A seguir discorre sobre o conceito de insumo no âmbito do PIS e Cofins, em função da ausência de positividade no contexto das leis instituidoras. Para as contribuições discutidas, a não cumulatividade possui natureza diversa da do IPI/ICMS, advém originalmente da legislação ordinária, tem regra matriz de incidência diversa, incidindo sobre as receitas auferidas e não havendo destaque nas operações de venda. Para as contribuições em questão, também, o sistema é diferenciado, adotando o método indireto subtrativo. Os créditos de PIS e Cofins possuem naturezas variadas, mas se tratam de créditos outorgados, revestindo a característica de subvenção estatal, o que não quer dizer que é facultado ao agente fiscal interpretar a norma arbitrariamente. Cita doutrinadores sobre o tema.

Ainda seguindo a manifestação, se as referidas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, também a concessão de créditos deve ser apurada em relação aos custos e despesas inerentes à atividade geradora de receitas da pessoa jurídica. Ou seja, deve-se considerar as despesas necessárias à produção do resultado econômico, sob pena de afrontar a pretensão do legislador ordinário e os ditames constitucionais, bem como produzir aumento excessivo da carga tributária. Insumo representa cada um dos elementos, diretos ou indiretos, necessários à produção de produtos ou serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, instalações, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing etc. Caso contrário, criaria-se regime não-cumulativo de exceção. Cita os custos e despesas definidos na legislação do imposto de renda e acórdão do TRF da 4 Região. Protesta pela posterior juntada de dossiê que demonstrará a função de cada item no processo produtivo.

Em relação às devoluções de vendas, protesta pela posterior juntada de documentos com objetivo de afastar a glosa em questão.

Por fim, pleiteou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a reforma parcial do despacho decisório, com o reconhecimento integral do crédito.

A repartição de origem encaminhou para apreciação de DRJ, atestando, implicitamente, a tempestividade da peça de contestação.

Tendo em vista a decisão supracitada, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário visando reformar o referido Acórdão.

Posteriormente, em 20 de setembro de 2017, o Contribuinte apresentou dois Requerimentos (fls. 1163 a 1166 e 1168 a 1174) com Pedido de Revisão de Consolidação de Parcelamento REFIS Reabertura – Lei nº 12.865/2013 nas modalidades Débitos Previdenciários e Demais Débitos.

Encontram-se nos autos vários documentos referentes a Recibo de Consolidação de Modalidade de Parcelamento de Demais Débitos no Âmbito da RFB.

Encontram-se nos autos o Recibo de Adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – Demais Débitos e o Recibo de Adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária para Débitos Previdenciários.

Às fls. 1797 encontra-se a Compensação de Ofício tendo em vista o Mandado de Segurança 5022824-80.2017.4.03.6100.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-58.429 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

ALEGAÇÃO GENÉRICA. PROVA.

É inadmissível a simples alegação ou o pleito para posterior juntada de provas, feitos de forma genérica e isolada.

ÔNUS DA PROVA. RESSARCIMENTO.

O interessado tem o ônus da prova acerca daquilo que alega. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório demandado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens ou na prestação de serviços. Sobre os gastos com serviços laboratoriais e de inspeção sanitária, ou equivalentes, não

podem ser descontados créditos, por não serem aplicados diretamente no processo de fabricação/produção dos bens destinados à venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RESSARCIMENTO.

Os bens recebidos em devolução podem integrar a base para o cálculo de crédito da não cumulatividade da Cofins apenas quando a receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tenha sido tributada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento (PER), referente a valores credores de COFINS não cumulativa vinculados à receita de exportação do 4º trimestre de 2010, cumulado com Pedido de Compensação (DCOMP) transmitido pelo Contribuinte em 31 de janeiro de 2012.

O Contribuinte em seu recurso, em sede de preliminar, trata da verdade material no processo administrativo e diante disso, requer a juntada de documentos a qualquer tempo. O entendimento desta Turma é no sentido de um formalismo moderado e que assim atende o princípio da verdade material, mas acontece que no presente feito, o Contribuinte não junta em sede de recurso voluntário nenhum documento novo, apenas alega genericamente que:

Desse modo, a ora Recorrente pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos de compensação realizados estão efetivamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados.

Percebe-se que o Contribuinte não demonstra e não junta ao processo qual ou quais documentos que comprovam o seu direito de crédito alegado. Assim, voto por negar provimento nesta preliminar.

Em relação ao mérito cabe fazer referência ao Processo nº 12585.720441/2011-48 que trata de Pedido de Ressarcimento (PER), referente a valores credores de COFINS não cumulativa vinculados à receita de exportação do 1º trimestre de 2010, cumulado com Pedido de Compensação (DCOMP) transmitido pelo Contribuinte em 30 de janeiro de 2012.

Percebe-se que os fatos e a matéria são os mesmos nos processos referidos, com diferença apenas no que tange a preliminar acima e ao 1º e 4º semestres de 2010.

No Processo nº 12585.720441/2011-48 foi proferido, em 20 de junho de 2018, o Acórdão nº 3201-003.777, de relatoria do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, e que se deu provimento parcial, por unanimidade, ao recurso voluntário para permitir o creditamento apenas sobre as despesas realizadas com laboratórios e análises microbiológicas.

Como no presente processo o recurso voluntário enfrenta exatamente as mesmas questões, repisando os argumentos já expostos quando da manifestação de inconformidade, e por entender correta a decisão proferida no Acórdão nº 3201-003.777, reproduzo na íntegra o voto como razões para decidir:

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou PER/DCOMP por meio do qual requereu o ressarcimento, cumulado com compensação de débitos próprios, de crédito da Cofins apurada em

novembro de 2006. Deferido em parte, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, mas a DRJ manteve a decisão.

No recurso voluntário, a Recorrente repete os mesmos argumentos de defesa antes já apresentados. São eles:

Bens adquiridos para revenda

A fiscalização identificou que a Recorrente creditou-se de valores oriundos da aquisição de bens sujeitos ao regime de substituição tributária, o que é expressamente vedado pelo art. 3º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 10.833, de 2003. A Recorrente, todavia, contesta a glosa, protestando pela juntada posterior de documentos com o objetivo de comprovar os créditos.

A glosa, contudo, como se viu, não decorreu da falta de sua comprovação, mas de óbice legal ao seu aproveitamento, pelo que deve ser mantida.

Bens utilizados como insumos

A Recorrente adquire bovinos vivos para abate, de produtores pessoas físicas e jurídicas, e carnes de bois abatidos por outras agroindústrias, motivo por que faz jus ao crédito presumido de que trata o art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, cuja redação é a seguinte redação:

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas

nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplicase também às aquisições de pessoa jurídica que exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 6º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 5º deste artigo poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 7º O disposto no § 6º aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação sobre o valor da aquisição de bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Constatou a fiscalização, no entanto, a apropriação de créditos em valores superiores aos permitidos por lei.

Assevera a Recorrente que a limitação à apuração dos créditos em tela no percentual de 50% "mitiga de forma latente o direito ao regime de valor agregado outorgado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, gerando um desequilíbrio econômico para este setor".

O argumento, como se vê, é de política tributária. Aqui não cabe a concessão de créditos não previstos em lei. Portanto, correta a glosa, assim como correto o entendimento de que os créditos presumidos da Cofins devem ser requeridos noutro processo administrativo, uma vez que o dispositivo legal que fundamentou o pedido foi outro, qual seja, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Isso porque não compete à fiscalização conceder créditos de ofício, ampliando o pedido formulado pela próprio interessado.

O mesmo se deu – a apropriação de créditos em valores superiores aos previstos em lei – nas aquisições combustíveis, embalagens e demais insumos, já que os montantes apurados pela Recorrente eram superiores aos identificados nos seus próprios arquivos magnéticos. A diferença, obviamente, devia ser, como de fato foi, glosada.

A fiscalização também glosou créditos derivados da aquisição de serviços, quais sejam, despesas com laboratórios, Serviço de Inspeção Federal e análises microbiológicas.

Temos, no entanto, o entendimento, em consonância com recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), que as despesas com laboratórios e em análises microbiológicas devem ser consideradas insumos, para o efeito de permitir o creditamento na sistemática do PIS/Cofins não cumulativo.

A Recorrente, como se sabe, é uma indústria de produtos de origem animal destinados à alimentação humana, de forma que submete-se a rigorosos requisitos de

controle sanitário. Tais despesas, por óbvio, atendem aos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Tribunal nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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 item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Concordamos, porém, com a glosa referente às despesas com o Serviço de Inspeção Federal SIF, as quais não podem ser enquadradas como insumo. Além do mais, este Serviço constitui um sistema de controle do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento do Brasil, e suas receitas não se submetem ao pagamento do PIS/Cofins, daí a impossibilidade de creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Encargos de depreciação e Devolução de vendas

Com relação a tais itens, a Recorrente afirmou que iria acostar provas da viabilidade dos créditos glosados. Não o fez, porém.

De qualquer modo, ainda que o fizesse, cabe registrar que os créditos foram glosados porque havia vedação legal ao seu aproveitamento, como bem destacado

Processo nº 10880.941524/2012-90
Acórdão n.º **3301-005.710**

S3-C3T1
Fl. 1.808

no Relatório que integra o Despacho Decisório (fls. 304 e ss.), fato não contestado no recurso voluntário.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para permitir o creditamento **apenas** sobre as despesas realizadas com laboratórios e análises microbiológicas.

É como voto.

Assim considerado, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário do Contribuinte para permitir o creditamento apenas sobre as despesas realizadas com serviços laboratoriais e análises microbiológicas.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen