MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10880.941535/2012-70**
ACÓRDÃO	9303-015.902 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE. NÃO DEMONSTRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. ARGUMENTO AUTÔNOMO. SÚMULA 283, STF.

Importa óbice ao conhecimento de recurso especial a não demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente quando presente argumento autônomo para a decisão ausente na decisão paragonada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte em face do Acórdão n° 3301-005.712, de 26 de fevereiro de 2019, fls. 1.312 a 1.3201, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
>
> Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011
>
> INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.
>
> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencial idade 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).
>
> DIREITO AO RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.
>
> Nos termos do Código Tributário Nacional apenas créditos líquidos e certos são passíveis de ressarcimento.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RESSARCIMENTO.
>
> Os créditos da contribuição relativos às devoluções de vendas no regime da não cumulatividade, por estarem diretamente vinculados ao mercado interno tributado, não podem ser apropriados ao mercado externo, não sendo passíveis de ressarcimento ou compensação Recurso Voluntário Provido em Parte

Consta do acórdão da decisão:

> 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.

Síntese dos Autos

O contribuinte foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 176) com suas devidas prorrogações e o Termo de Intimação das fls. 178 a 179. Os períodos de apuração compreendidos nesse MPF eram de setembro de 2010 a setembro de 2011. O objetivo desse procedimento era analisar pedidos de ressarcimento de créditos

DOCUMENTO VALIDADO

formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao 2º trimestre de 2011, onde era auditado o PER/DCOMP no 28568.12452.170112.1.1.096297.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, como, por exemplo, memorial de cálculo ou demonstrativo par apuração do crédito declarado em DACON das contribuições relacionadas ao PIS e à COFINS dos períodos de julho de 2010 a setembro de 2011.

Encontram-se juntados a esses autos: relatório de notas fiscais de entrada com data, número, espécie, CFOP, fornecedor, descrição, quantidade, preço, valor contábil e base de cálculo (fls. 2 a 165); demonstrativo de apuração de créditos (fls. 167 a 175); DACONs (fls. 180 a 234); entre outros.

O trabalho fiscal verificou as rubricas que deram origem aos créditos pleiteados, em confronto com os livros e documentos fiscais e contábeis, bem como com os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte no formato SINTEGRA, SPED, planilhas Excel e aplicativo CONTÁGIL.

Porém no tocante aos bens utilizados como insumos foram identificados valores superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando evidenciada uma grande discrepância entre os DACONs e os valores que serviram de base de cálculo para os pedidos de ressarcimento.

A respeito dos serviços utilizados como insumos foi observado pela fiscalização que o contribuinte teria se apropriado indevidamente de despesas não caracterizadas como insumos, as quais foram glosadas.

O Despacho Decisório das fls. 598 a 602 deferiu parcialmente o crédito requerido conforme as conclusões da Informação Fiscal (fls. 235/246), homologando as compensações transmitidas pelo interessado até o limite do valor reconhecido.

A manifestação de inconformidade foi apresentada em 23/03/2016 (conforme Termo de Solicitação de Juntada da fl. 606), às fls. 607 a 625, onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE a fiscalização teria discordado da manutenção dos créditos das seguintes rubricas: a) bens utilizados como insumos; b) serviços utilizados como insumos; c) devoluções de vendas.
- QUE no tocante as glosas de bens utilizados como insumos entende ter direito as mesmas. A fim de comprovar esse direito creditório protesta pela posterior juntada dos documentos para comprovar o seu pleito.
- QUE as glosas dos serviços utilizados como insumos se referiam a serviços de laboratório, serviço de inspeção fiscal (SIF) e análises microbiológicas. Discorda no sentido que entende que pode se aproveitar desses créditos,

DOCUMENTO VALIDADO

pois estaria amparado no inciso II, do art. 3º, das Leis no 10.637/02 e no 10.833/03.

- QUE o SIF teria caráter de inspeção sanitária. Já os serviços de laboratório e de análises microbiológicas seriam essenciais e obrigatórios nos frigoríficos porque serviriam para analisar a qualidade dos insumos e matérias-primas adquiridas. Cita decisão do CARF que entende reconhecer o direito a esses créditos.
- QUE se nos termos da legislação o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas da pessoa jurídica, os créditos devem ser calculados sobre os custos e as despesas inerentes à atividade geradora dessa receita, sob pena de aumento excessivo da carga tributária. Aponta que não há como se restringir o conceito de insumo.
- QUE sobre a interpretação do conceito de "insumo" e de "produção" à luz da atividade econômica do contribuinte faz diversas considerações, discorrendo que não existe um sentido técnico para esses dois termos no campo legal de incidência do PIS e da Cofins. Aduz que o conceito aqui de insumo deve ser interpretado sob a ótica da ciência econômica, citando o Regulamento do Imposto de Renda. Argumenta que todos os valores glosados seriam utilizados no seu processo produtivo, pois seriam indispensáveis ao mesmo.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA –decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde reiterou os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas referentes aos serviços laboratoriais e de análises microbiológicas.

A contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1.505/1.519.

Do Recurso Especial

DOCUMENTO VALIDADO

Alega a Contribuinte haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias: (i) quanto ao **conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas**, indicando como paradigma o acórdão n.º 9303-007.512; e (ii) quanto ao **direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre o valor das despesas com Serviço de Inspeção Federal (SIF)**, indicando como paradigma o acórdão n.º 3302-007.029.

O recurso especial teve seu seguimento negado pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 1.950/1.957, por ausência de divergência interpretativa quanto ao tema (i), e pela presença de argumento autônomo, na decisão recorrida, não atacado pela Contribuinte e ausente na decisão paragonada.

A decisão foi atacada pelo Agravo de fls. 1.965/1.973, tendo ele sido parcialmente acolhido para permitir o seguimento do recurso especial quanto à matéria (ii) **direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre o valor das despesas com Serviço de Inspeção Federal (SIF).**

Em síntese, alega a Contribuinte que:

- o Serviço de Inspeção Federal – SIF possui caráter de inspeção sanitária, tendente a verificar as condições dos abates de animais em cada estabelecimento com essa função, sendo, portanto, responsável por assegurar a qualidade de produtos de origem animal, comestíveis e não comestíveis, destinados ao mercado interno e externo, bem como de produtos importados;
- referido Serviço de Inspeção Federal atua nos matadouros frigoríficos de forma permanente, sendo que a inspeção se realiza em duas etapas, a primeira delas é a inspeção ante mortem, que abrange a conferência documental dos animais recebidos e avaliação de cada lote de modo a averiguar se algum animal ou lote apresenta algum tipo de doença, a segunda delas é a inspeção post mortem que abrange a inspeção das vísceras e carcaças de todos os animais abatidos, determinando sua aptidão para o consumo, aproveitamento condicional (salga, tratamento pelo frio, esterilização), ou a condenação dos produtos;
- o SIF realiza a verificação documental dos programas de autocontrole desenvolvidos pelos estabelecimentos, verificação dos rótulos utilizados, bem como é responsável pela coleta e envio de amostras de produtos para avaliação no Programa Nacional de Controle de Resíduos e Contaminantes –

DOCUMENTO VALIDADO

PNCRC/MAPA, e a avaliação dos padrões de identidade e qualidade dos produtos;

- é fato inquestionável que além delas serem essenciais no processo produtivo da Recorrente, estas despesas decorrem de imposições legais do MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e, portanto, a situação se enquadra exatamente com o entendimento adotado no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que sustentou, em preliminar, não haver similitude fática entre os acórdãos citados pela Contribuinte, o que inviabiliza o conhecimento do recurso especial.

Quanto ao mérito alegou, em síntese, que:

- a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela;
- o PIS e a COFINS não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa, mas sobre os ingressos que possam ser considerados receitas;
- quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional;
- para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos;
- somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;

DOCUMENTO VALIDADO

- é impossível estender o conceito de insumos ao para abarcar outras despesas, tais como despesas com Serviço de Inspeção Federal - SIF, por absoluta falta de previsão legal;
- seja por não se tratar de insumo, seja pelo fato de as despesas com SIF não serem oneradas pelas contribuições sociais, incidindo então a vedação constante do art. 3º § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637 de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, tais gastos não fazem jus ao creditamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados face ao argumento da Fazenda Nacional no tocante à ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Entende que o Acórdão recorrido se amparou em dois fundamentos distintos para afastar o direito a crédito pretendido pela Recorrente.

Alega que a decisão recorrida rechaçou a possibilidade de classificar a despesa com a taxa de inspeção do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento como insumo. Além disso, considerou que as receitas públicas advindas com essa atividade do MAPA não sofrem a incidência das contribuições sociais para o PIS e COFINS, daí a impossibilidade de creditamento, conforme art. 3º § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637. de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Afirma que ainda que se entenda tratar-se tal despesa de insumo, como no paradigma, a negativa de crédito permanecerá amparada no fundamento autônomo da decisão recorrida, de que uma vez que as despesas com SIF não são oneradas pelas contribuições sociais incide a vedação constante do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637. de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

DOCUMENTO VALIDADO

Com efeito, a decisão recorrida, amparando-se no Acórdão n.º 3201-003.777, negou o direito creditório pretendido pela Recorrente lastreada em dois fundamentos, quais sejam, (a) a impossibilidade de serem as despesas com o Serviço de Inspeção Federal (SIF) enquadrados na categoria de insumos; **e** (b) a existência de vedação legal (art. 3º, §2º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) quanto ao direito creditório na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições sociais, sendo este o caso do Serviço de Inspeção Federal (SIF)

Da leitura do acórdão paradigma verifica-se que o reconhecimento do direito creditório se deu em razão única e exclusiva de ser o Serviço de Inspeção Federal considerado essencial e relevante ao processo produtivo da Recorrente, amoldando-se no conceito de insumos. Entretanto, a decisão paradigma não se manifestou quanto à não sujeição das receitas decorrentes de tal serviço à incidência das contribuições sociais.

Havendo dois fundamentos autônomos e não sendo atacados os dois, acarreta na impossibilidade de prosseguimento do Recurso Especial com relação a matéria, nos exatos termos da Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal, *verbis*: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

Desta forma, prospera o argumento de inadmissibilidade do Recurso Especial por ausência de similitude fática em razão da presença de argumento autônomo para a negativa do direito creditório, razão pela qual, voto pelo seu não conhecimento.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

DOCUMENTO VALIDADO