



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

Processo nº 10880.941538/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.711 – 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: 01/01/2011 a 31/03/2011

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).

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

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. 673 a 695) interposto pelo Contribuinte, em 26 de setembro de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-058.820 (fls. 657 a 667), de 15 de maio de 2017, proferido pela 2ª 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. 612 a 630)

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

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 159) com suas devidas prorrogações e o Termo de Intimação das fls. 161 a 162. 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 formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao 1º trimestre de 2011, onde era auditado o PER/DCOMP no 35268.01670.310112.1.1.09-4759.

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 DICON 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 149); demonstrativo de apuração de créditos (fls. 150 a 158); DICONs (fls. 163 a 240); entre outros.

Constam nos autos peças judiciais referentes ao processo no 0022920-88.2014.4.03.6100, onde o contribuinte pleiteia a garantia do direito a manutenção

da opção ao benefício concedido pelo art. 33 da Lei no 13.043/2014 (fls. 253 a 603). A análise do crédito pela DRF jurisdicionante deveria ser feita em 30 dias contados da data da sentença proferida.

Com base nesses elementos à fiscalização elaborou a Informação Fiscal das fls. 241 a 252. No caso desses autos o contribuinte em questão, através do PER/DCOMP pleiteava um crédito a ressarcir de R\$ 19.083.885,37, a título de Cofins exportação.

Em tal informação é esclarecido que a MARFRIG tem como atividade econômica o abate de bovinos (frigorífico) e as aquisições de insumos para industrialização são as que geram a maior fatia de seus créditos na não-cumulatividade (compra de bovinos para abate, embalagens e outros bens utilizados no processo produtivo).

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.

O método para a apuração dos créditos ficou vinculado a proporção das receitas auferidas no mercado interno e no de exportação, *constatando-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte foram corretamente apurados*. Também não foram encontradas irregularidades nas notas fiscais de compras de bens para revenda.

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.

Outra questão tratou do *crédito presumido* incidente sobre a venda de produtos pecuários e da aquisição de tais produtos na agroindústria. Essa verificação tem como base os arquivos magnéticos de notas fiscais e da contabilidade apresentados pelo contribuinte, discorrendo a Informação Fiscal sobre os dispositivos legais pertinentes para a definição da apuração desse crédito presumido. Conclui a fiscalização que sobre tais créditos presumidos não poderia haver ressarcimento ou compensação por meio do PER/DCOMP, mas somente através de uma petição ou declaração efetuada em meio papel (fls. 247 a 248).

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.

Os montantes apurados pelo contribuinte referentes à despesas de energia elétrica, e de armazenagem e fretes sobre vendas foram entendidos como corretos pela fiscalização.

Sobre as devoluções de vendas teve que se ter um tratamento a parte, pois não haveria de se falar em rateio proporcional nesta rubrica para apropriação de créditos vinculados às receitas do mercado externo.

Com base em toda a auditoria foi proposto o deferimento parcial do crédito requerido pelo contribuinte. Dessa forma, apurou-se de crédito de Cofins Mercado Externo do 1º trimestre de 2011 um valor de R\$ 6.351.790,83.

O Despacho Decisório das fls. 604 a 607 deferiu parcialmente o crédito requerido conforme as conclusões da citada Informação Fiscal, homologando as compensações transmitidas pelo interessado até o limite do valor reconhecido.

A ciência do Despacho Decisório se deu de acordo com o Termo de Abertura de Documento na Caixa Postal, em 29/02/2016 (fls. 608 a 610).

A **manifestação de inconformidade** foi apresentada em 23/03/2016 (conforme Termo de Solicitação de Juntada da fl. 611), às fls. 612 a 630, 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, 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 sobre a natureza jurídica dos créditos de PIS e de Cofins não há correlação com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI. Para essas contribuições entende se aplicar o chamado “método indireto subtrativo”. Defende que os créditos de PIS e de Cofins se tratam de créditos outorgados, em sentido lato, revestindo-se de características de subvenção estatal.
- 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 valores glosados seriam utilizados no seu processo produtivo, pois seriam indispensáveis ao mesmo.
- QUE para demonstrar a utilização direta dessas despesas aplicáveis sobre os bens que produz e industrializa, protesta pela juntada de dossiê que estaria sendo preparado.

- QUE no tocante às devoluções de vendas a fiscalização teria considerado somente aquelas tributadas no mercado interno protesta pela juntada posterior de documentos que comprovarão o seu direito ao crédito.

POR FIM, requer que seja recebida e processada sua manifestação de inconformidade, dando-se provimento para: a) suspender a exigibilidade do crédito tributário de acordo com 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, homologando-se todas as suas declarações de compensação.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de eventuais documentos a fim de corroborar todas as argumentações que expôs.

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

Posteriormente, em 28 de março de 2018, o Contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1111 a 1116) acerca do procedimento de compensação de ofício pretendido pela Fiscalização.

Encontram-se nos autos Recibos de Pedido de Parcelamento da Reabertura da Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009 às fls. 117 e seguintes.

Em 20 de setembro de 2017 o Contribuinte apresentou dois Requerimentos (fls.1203 a 1214) com Pedido de Revisão de Consolidação de Parcelamento – REFIS Reabertura – Lei nº 12.865/2013, Débitos Previdenciários e Demais Débitos.

Encontram-se nos autos vários documentos referentes a Recibo de Consolidação de Modalidade de Parcelamento da Lei 12.996/2014 de Demais Débitos no Âmbito da RFB (fls. 1224 e seguintes).

Às fls. 1820 encontra-se o Recibo de Adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – Demais Débitos.

Às fls. 1827 encontra-se o Recibo de Adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária para Débitos Previdenciários.

A Compensação de Ofício, tendo em vistas o Mandado de Segurança 5022824-80.2017.4.3.6100, encontra-se às fls. 1837.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-058.820 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: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

DIREITO AO RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA. Nos termos do Código Tributário Nacional apenas créditos líquidos e certos são passíveis de ressarcimento.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada junto com a manifestação de inconformidade, 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, ou a prova refira-se a fato superveniente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento com correspondente Pedido de Compensação (PER/DCOMP) relativo a créditos de COFINS não-cumulativo referentes às receitas de exportação do 1º trimestre de 2011. A administração fiscal entendeu pelo deferimento parcial e glosou parte dos créditos, confirmado pela DRJ, referentes às seguintes rubricas da DACON: a) serviços utilizados como insumos, b) bens utilizados como insumos, e, c) devolução de vendas.

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 os junta ao processo qual ou quais documentos que comprovam o seu direito de crédito alegado. Assim, voto por negar provimento nesta preliminar.

No que tange ao mérito, o Contribuinte trata por primeiro dos **serviços utilizados como insumos**: Laboratório, Análise Microbiológicas e Serviço de Inspeção Federal.

Em relação a estes serviços utilizados valho-me da decisão proferida no Acórdão nº 3201-003.777, como razões para decidir:

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 recurso 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 INSUMOS. 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).

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte para reverter as glosas apenas quanto às despesas com laboratórios e em análises microbiológicas e mantendo as glosas quanto ao Serviço de Inspeção Federal – SIF.

Por segundo o Contribuinte tece considerações acerca da natureza jurídica dos créditos de PIS e COFINS; da interpretação do conceito de insumo e produção à luz da atividade econômica que desenvolve; e, da aceção e terminologia insumo. Diante disso postula acerca dos **bens utilizados como insumos** (fls. 693):

Ocorre que, ao contrário de tal posicionamento, todos os produtos adquiridos pela Recorrente correspondem a insumos utilizados no processo produtivo, possibilitando desta forma, o creditamento dos valores ora glosados pela Fiscalização.

Com a devida vênia as considerações do Contribuinte, entendo correta as glosas efetuadas quanto aos produtos adquiridos visto que não foi comprovado por intermédio de documentos o alegado direito a crédito. Neste sentido reproduzo trecho da decisão ora recorrida que bem expressa a matéria:

1. Das glosas de bens utilizados como insumos

Nesse tópico o manifestante simplesmente diz entender que tem direito ao crédito protestando pela posterior juntada de documentos para a comprovação do seu pleito.

A solicitação de posterior apresentação dos documentos comprobatórios foi freqüente em toda a sua contestação, e, por isso será objeto de análise em item especial.

Observe-se que até o momento em que está sendo realizado esse voto para fins de julgamento dos autos, o contribuinte não apresentou nenhum elemento que dessa guarida ao direito creditório requerido.

Portanto, tais créditos não possuem liquidez e certeza, e, dessa forma, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Com isso considerado, voto por negar provimento ao recurso mantendo as glosas de bens feitos pela fiscalização.

Por último, o Contribuinte requer o afastamento das glosas quanto aos **créditos sobre devoluções de vendas**.

Entendo que para afastar a glosa teria que o Contribuinte comprovar que se trata de a) devolução de venda e, conjuntamente, b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês anterior tendo sido tributada. Assim, cito trecho da decisão ora recorrida como razões para decidir (fls. 666):

3. Das devoluções de vendas

Mais uma vez a MARFRIG diz que irá juntar posteriormente documentos que comprovarão o seu direito ao crédito.

A Informação Fiscal deixa claro que a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto esse tipo de operação é tributável, o que não ocorre nas vendas para exportação. Somente seriam passíveis aquelas realizadas no mercado interno. Não esqueçamos que o crédito aqui pleiteado se refere à Cofins exportação.

Esclarece ainda a fiscalização: *“Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica e apropriação de créditos vinculados às receitas do mercado externo”*.

Não existem motivos para se alterar o que foi disposto no Despacho Decisório.

A legislação de regência, no caso a Lei nº 10.833/2003 estabelece de forma precisa que o Contribuinte pode se creditar de devolução, desde que seja devolução de venda e que esta venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, obviamente que tenha sido tributada. Assim prescreve a referida Lei:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 20 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

Assim, voto por negar provimento do recurso, mantendo as glosas das devoluções de vendas.

Conclusão

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