



**Processo nº** 10880.945113/2013-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.835 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2021  
**Recorrente** MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO. NOVA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

A fiscalização refez o trabalho fiscal quanto a análise da validade do crédito pleiteado, afastando os fundamentos do despacho decisório original para reconhecer em parte o crédito pleiteado.

Havendo nova análise do crédito por parte autoridade fiscal de origem, com novas razões para o deferimento parcial do pleito, cabe a intimação do sujeito passivo, com o direito à apresentação de nova manifestação de inconformidade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer de ofício a necessidade de remessa dos autos para a delegacia da receita federal de origem para que o sujeito passivo seja intimado do novo relatório fiscal para a apresentação de nova manifestação de inconformidade, oportunizando a instauração de novo contencioso administrativo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.831, de 29 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.945104/2013-63, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lázaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento do PIS e da COFINS não cumulativos vinculados à Receita de exportação e do mercado interno não tributadas.

Como indicado na referida informação, foram glosados créditos no período correspondente aos bens e serviços utilizados como insumo. A fiscalização se respaldou no conceito de insumo das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Nos termos da Informação Fiscal:

26. Segundo os dispositivos mencionados, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

27. Dessa forma, identificamos valores escriturados em desacordo com o disposto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, sobre cujos montantes aplicamos as glosas devidas, referentes a combustíveis, óleos e lubrificantes de veículos da empresa, bem como gases de manutenção, materiais de laboratório e construção civil, equipamentos de proteção individual, uniformes, alimentos de refeitório e produtos de limpeza. (grifei)

38. No que se refere às despesas com serviços, deve ser reafirmado que o termo “insumo” também não pode ser interpretado, como já dito, como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa (cf. art. 8º, § 4º, I-II-b, da IN SRF nº 404/2004).

39. Pelas análises feitas constatamos por meio da identificação das contas contábeis listadas abaixo que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesas que não podem ser caracterizadas como aplicáveis diretamente sobre os bens produzidos/industrializados. Portanto, a prestação dos serviços em favor do interessado, glosados, não se caracterizam como “insumo”, na forma da legislação acima referenciada, já que, manifestamente, não foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pelo interessado.

40. Efetuamos o cruzamento da Escrituração Fiscal com as planilhas contendo as notas fiscais consideradas pelo contribuinte como passíveis de crédito. Anexamos estas aos processos sob o título de “Serviços BC Contribuinte”. Em seguida aplicamos as glosas, anexadas aos processos intituladas “Serviços GLOSA”.

41. Análises laboratoriais. Conforme interpretação expressa nas Soluções de Consulta 174 - SRRF/8<sup>a</sup> RF/Disit e 88 - SRRF/9<sup>a</sup> RF/Disit, para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer

bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Portanto, as despesas efetuadas com serviços de análises laboratoriais não geram direito a crédito, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

Foram também glosados os valores correspondentes aos fretes internacionais arcados pela pessoa jurídica, vez que o transportador não seria pessoa jurídica domiciliada no País:

47. No tocante aos fretes internacionais, existem entendimentos postulados pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta no. 3 - SRRF/10<sup>a</sup> RF/Disit e do Acórdão 18-11.671 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/STM, no sentido de que os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus produtos, somente dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de Pis/Pasep e Cofins, na sistemática de não-cumulatividade, se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no País, independentemente de o agente do transportador ter domicílio no País.

48. Analisando o Livro Razão, extraído do SPED-CONTÁBIL, inicialmente levantamos todos os cadastros CNPJ dos transportadores (vide anexo “FRETE MARÍTIMO - CNPJ TRANSPORTADORES”), e em seguida identificamos os transportadores sem domicílio no país, sobre cujos valores dos fretes aplicamos as glosas devidas (vide anexo “FRETE MARÍTIMO - GLOSAS MENSAIS”). Por fim, deduzimos os valores glosados dos saldos contábeis da conta “5.02.01.15.11”. Os valores reconhecidos por esta fiscalização estão demonstrados no anexo “FRETE MARÍTIMO (5.2.01.15.11) - SALDOS CONTÁBEIS”. (grifei)

Com fulcro nessa informação fiscal, foi proferido o despacho decisório reconhecendo em parte o direito creditório em favor do sujeito passivo. Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade visando o reconhecimento integral do crédito, julgada improcedente.

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- (i) preliminarmente, a possibilidade de juntada de documentos a qualquer tempo;
- (ii) no mérito, a validade dos créditos glosados sobre (ii.1) bens e serviços utilizados como insumos afastando a restrição do crédito com base nas Instruções Normativas e trazendo esclarecimento de como os bens são utilizados em seu processo produtivo (combustíveis – Gás GLP, Óleo diesel empilhadeiras e óleo diesel filtrado para geradores – e os serviços de Laboratório, SIF – Serviço de Inspeção Federal e Análise Microbiológicas). Traz considerações quanto ao conceito de insumo e afirma, de forma geral que todos os bens e serviços objeto de glosa são insumos utilizados no processo produtivo; (ii.2) despesas de fretes na importação, vez que os valores foram suportados pela Recorrente e pagos aos agentes marítimos localizados no Brasil.

Cumpre mencionar que a Recorrente anexou petição aos autos em abril/2019 somente para fins de emissão de certidão de regularidade fiscal, não se referindo ao presente processo (informação de inclusão no parcelamento especial de valores cobrados a título de FUNRURAL).

Foi apresentado pela fiscalização “Despacho de Diligência e revisão de ofício” no qual a fiscalização refez o trabalho fiscal. Como consta da síntese do referido despacho:

#### DESPACHO DE DILIGÊNCIA E REVISÃO DE OFÍCIO

#### PIS/COFINS - REGIME NÃO-CUMULATIVO.

O contribuinte que apurar crédito do PIS/PASEP ou da COFINS na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não puder utilizá-lo na dedução de débitos da respectiva contribuição, poderá fazê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma citada acima, poderá solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da contribuição devida e aos créditos passíveis de resarcimento ou compensação.

#### AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Pedido de Ressarcimento (PER) DEFERIDO Parcialmente.

Neste novo relatório fiscal, a fiscalização procede com uma reavaliação de ofício dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, a partir da exigência de realização de diligência por este CARF em outro processo de interesse da mesma pessoa jurídica:

Conforme decisão do CARF, aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, foi decidido pelo colegiado por converter o julgamento em diligência, 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;

(ii) 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.

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

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.

Importante mencionar que, ao contrário do que consta do referido relatório da “diligência”, no presente processo não foi proferida Resolução determinando a realização de diligência. Assim, o referido relatório decorre de revisão de ofício realizada pela fiscalização.

Por fim, saliente-se que os documentos da diligência foram anexados ao presente processo neste CARF, não constando intimação do sujeito passivo do referido relatório fiscal.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, como relatado, a própria fiscalização refez o trabalho fiscal de ofício, afastando os fundamentos do despacho decisório original para trazer novas razões para o reconhecimento parcial do crédito.

Aqui cumpre salientar que para o Despacho Decisório não se aplica a vedação do art. 146, do Código Tributário Nacional - CTN (aplicável aos lançamentos de ofício), sendo pertinente o novo trabalho fiscal realizado para reconhecer em parte o crédito pleiteado, em valor superior àquele originariamente concedido no despacho original. Aplica-se, sim, o art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72, passível de ser invocado para os processos de crédito solicitado pelo sujeito passivo (ainda que, na visão dessa relatora, tenha aplicação restrita para os Autos de Infração à luz do já mencionado art. 146, do CTN):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

**§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)

Foi inclusive emitido novo despacho decisório, com o novo valor reconhecido, indicando a possibilidade do contribuinte apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, nova Manifestação de Inconformidade. Entretanto, o sujeito passivo ainda não foi regularmente intimado deste novo trabalho fiscal.

Com efeito, após sua regular intimação da diligência, cabe ser oportunizado ao sujeito passivo a apresentação de nova manifestação para instaurar **novo contencioso administrativo**, para novo julgamento por parte da DRJ, sendo descabida sua interposição junto a este Conselho para análise. Com efeito, em conformidade com o art. 74, §§ 9º a 11º da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, após a apresentação da nova

manifestação de inconformidade, necessário seu julgamento pela primeira instância administrativa (Delegacia de Julgamento):

Lei n.º 9.430/96

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

**§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação**

Decreto n.º 70.235/72

Art. 25. **O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)**

**I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento,** órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Essa foi a solução alcançada por este Colegiado no Acórdão 3402-004.382, de 30/08/2017, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz<sup>1</sup>:

Afinal, a ausência de análise do caso pela DRJ nesse contexto ocasiona cerceamento do direito de defesa no processo administrativo e caso fosse proferido julgamento inaugural da matéria (contrato por preço pré-determinado, sua correção monetária e implicações no regime de apuração da COFINS) por este Conselho, estarfíamos atuando como instância única. Tal situação não é permitida pelo sistema jurídico, uma vez que o artigo 5º, inciso LV da Constituição confere aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cumpre destacar a lição de James Marins<sup>2</sup> sobre o tema:

**Não podem, União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, instituir no âmbito de sua competência, a denominada “instância única” para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.**

<sup>1</sup> No mesmo sentido, vide ainda o Acórdão 3402-005.497, de 24/07/2018 igualmente de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

<sup>2</sup> Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010 5<sup>a</sup> ed.

É por essa razão que, uma vez superada a questão da DCTF retificadora, os créditos pleiteados já tendo sido avaliados pela autoridade fiscal certificadora e objeto de nova manifestação de inconformidade pela Contribuinte, os autos devem agora ensejar apreciação pela DRJ, porque a lide foi reformulada no decorrer do processo administrativo, dado ao princípio do formalismo moderado que impera nesta seara.

Saliento que não se trata de nulidade do Acórdão *a quo*, que julgou a lide conforme apresentada naquele momento processual. Dessarte, não é o caso de aplicação do artigo 59 do Decreto 70.235/72, mas sim de dar cumprimento ao artigo 60 do mesmo diploma normativo,<sup>3</sup> quando determina que irregularidades verificadas no processo devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo. (grifei)

Com fulcro nessas razões, voto no sentido de reconhecer de ofício a necessidade de remessa dos autos para a delegacia da receita federal de origem para que o sujeito passivo seja intimado do novo relatório fiscal para a apresentação de nova manifestação de inconformidade, oportunizando a instauração de novo contencioso administrativo.

É como voto.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de reconhecer de ofício a necessidade de remessa dos autos para a delegacia da receita federal de origem para que o sujeito passivo seja intimado do novo relatório fiscal para a apresentação de nova manifestação de inconformidade, oportunizando a instauração de novo contencioso administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

---

<sup>3</sup> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.