



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

Processo nº 10880.945120/2013-56
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.734 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de janeiro de 2019
Assunto PER/DCOMP
Recorrente MARFRIG GLOBAL FOODS S/A
Recorrida 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, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Por bem retratar o caso em questão adoto o relatório desenvolvido pela DRJ de Porto Alegre até aquela fase:

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-D) nº 08.1.80.00-2014-00058-2 e o Termo de Intimação Fiscal de 28/07/2014 (ciência em 29/07/2014). Os períodos de apuração compreendidos nesse MPF-D eram entre o 4º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012 (10/2011 a 12/2012). O objetivo desse procedimento era

analisar pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao 3º trimestre de 2012.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: arquivos magnéticos e digitais com lançamentos contábeis, saldos mensais, planos de contas e naturezas das operações; arquivos de fornecedores e clientes; notas fiscais de saída; memorial de cálculo ou demonstrativo da apuração de créditos; descrição do processo produtivo da empresa e dos insumos utilizados em cada etapa; relação de filiais com o percentual de participação no faturamento e nos custos da empresa; contrato social e alterações; consultas fiscais realizadas; ações judiciais pertinentes à fiscalização realizada; declaração com detalhamento da apuração de ajustes positivos de créditos informados no SPED Contribuições; detalhamento da composição das bases de cálculo das contribuições; demonstrativos analíticos sobre bens do ativo imobilizado; informações sobre a utilização de créditos extemporâneos; entre outros.

Registre-se a existência nos autos de inúmeros arquivos não pagináveis com dados juntados aos autos pela fiscalização (constando DACONs, balancetes, notas fiscais, comprovantes de inscrição e de situação cadastral – CNPJs, glosa de fretes marítimos, etc.).

Além desses arquivos não pagináveis, encontram-se juntados a esses autos: relatório analítico dinâmico de notas fiscais (fls. 22 a 609) 1; planilhas com notas fiscais, datas, códigos fiscais, fornecedores, itens, quantidades, valores, etc. (fls. 611 a 2.843, 2.859 a 2.870); mapa de depreciação no DACON (fl. 2.872); Livro Razão (fls. 2.875 a 3.132); planilhas com apuração das bases de cálculos dos créditos e rateio no mercado interno e de exportação (fls. 3.135 a 3.149); planilha comparativa dos créditos homologados e dos créditos após retificação (fl. 3.150); entre outros.

Com base nesses elementos à fiscalização elaborou a Informação Fiscal das fls. 3.151. a 3.168 (tal Informação Fiscal se refere a diversos processos da empresa relativamente a pedidos de ressarcimento da empresa).

Em tal relatório 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 confrontou as rubricas dos DACONs com os livros e documentos fiscais e contábeis, bem como com os arquivos magnéticos apresentados. 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 (fl. 3.154). 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. O contribuinte foi intimado a se manifestar sobre tais discrepâncias, tendo

alegado que as mesmas se referiam a retificações relacionados a insumos diretos que não haviam sido lançados anteriormente. Reconheceu a inclusão indevida de compras de bovinos para abate.

Do cruzamento da escrituração fiscal com as planilhas contendo as notas fiscais consideradas pelo contribuinte como passíveis de crédito, foram aplicadas glosas pela fiscalização sobre demonstrativo denominado “Bens Utilizados como Insumos GLOSA”. Tais glosas se deveram ao fato de que as referidas aquisições não se enquadrava como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que tenha sofrido alterações em função da atividade produtiva. As glosas foram sobre combustíveis, óleos e lubrificantes de veículos da empresa, gases de manutenção, materiais de laboratório e construção civil, equipamentos de proteção individual, uniformes, alimentos de refeitório e produtos de limpeza.

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. A Informação Fiscal discorre sobre os dispositivos legais pertinentes para a definição da apuração desse crédito presumido.

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 (Demonstrativo “Serviços GLOSA”). Tais serviços se referiam a análises laboratoriais.

Sobre as despesas de armazenagem e fretes sobre vendas ocorreram glosas devido ao fato de terem sido identificados transportadores sem domicílio no país.

Os valores de crédito utilizados pelo contribuinte como despesas de energia elétrica e créditos sobre importações estariam corretos.

Com base em toda a auditoria foi proposto o deferimento parcial do crédito requerido pelo contribuinte. Dessa forma, o Despacho Decisório das fls. 3.520 a 3.547 deferiu em parte o pedido de ressarcimento de Cofins do 3º trimestre de 2012, sendo que do valor requerido de R\$ 25.500.908,16 (ver PER/DCOMP e compensações das fls. 3.554 a 4.756) foi reconhecido um crédito de R\$ 9.515.212,82, homologando-se as compensações transmitidas pelo interessado até o limite desse valor.

A ciência do Despacho Decisório se deu de acordo com o Termo de Abertura de Documento na Caixa Postal, em 04/05/2016 (fls. 4.760 a 4.762).

*A **manifestação de inconformidade** foi apresentada em 10/05/2016 (ver fl. 4.824), às fls. 4.764 a 4.790, onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:*

- QUE as diferenças que originaram o crédito pleiteado se referiam a retificações de insumos que não haviam sido lançados anteriormente, bem como a inclusão de compras de bovinos vivos para abate, esse último que reconhece indevido.

-
- *QUE os combustíveis são aplicados no seu processo produtivo, citando o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, e o art. 8º, da Instrução Normativa nº 404/04. Na sequência comenta que o Gás GLP seria utilizado no aparelho chamuscador e em campânulas para aquecimento. Já o óleo diesel seria utilizado em empilhadeiras e geradores. Cita Solução de Consulta no sentido que os combustíveis de caminhões na prestação de lixo seriam considerados insumos, e decisão da DRJ/RJ2 sobre o creditamento na aquisição de combustíveis.*
- *QUE sobre os serviços utilizados como insumos – análises laboratoriais – o aproveitamento desses créditos estaria amparado no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. A rubrica “análises laboratoriais” seria composta por 3 serviços distintos: laboratório; serviço de inspeção federal (SIF); e análises microbiológicas.*
- *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 o termo insumo representa não só elementos diretos, mas também indiretos necessários à produção de produtos e serviços. Faz comentários sobre o conceito de insumo aplicável às contribuições sociais.*
- *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” 2. 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 a respeito do crédito presumido registrou a análise e ponderações feitas pela fiscalização a respeito dos mesmos.*
- *QUE em relação às glosas de fretes internacionais devido a transportadores sem domicílio no país, discorda entendendo que atendeu a todos requisitos normativos e legais, ou seja, que o ônus fosse suportado pelo vendedor e que os custos e as despesas fossem pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país. Diz que ao agente marítimos contratados é que seriam os efetivos*

responsáveis do ponto de vista pelo serviço de transporte realizado, independente da atuação de terceiro.

- QUE dos créditos sobre importações a fiscalização teria reconhecido as bases de cálculo escrituradas pelo manifestante, vinculadas às receitas não tributadas no mercado interno como passíveis de ressarcimento/compensação.

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 e, via de consequência, homologadas todas as declarações de compensação vinculadas ao presente processo.

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

A 2ª Turma da DRJ Porto Alegre, por meio do Acórdão **10-057.474** (fls. 4827 a 4839), sessão de 29 de setembro de 2016, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o disposto no Despacho Decisório exarado pela autoridade administrativa de origem. Destaca-se que a DRJ aplicou o entendimento das INs SRF 247/2002 e 404/2004. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2012 A 30/09/2012

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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS.

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 26/12/2016 (fls. 4847 a 4873), com as seguintes alegações, em síntese:

i) conceito de insumo aplicável - alega que ele representa não só elementos diretos, mas também indiretos ligados à produção de produtos e de serviços;

entende que a natureza jurídica dos créditos do PIS e da Cofins não pode ser confundida com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI, apontando que deveria se aplicado o *método indireto subtrativo*; aduz que os créditos de PIS e de Cofins se revestem de subvenção estatal; requer créditos sobre a totalidade de seus custos e de suas despesas, pois não haveria como se restringir o conceito de insumo; aponta a procedência de suas alegações à luz de sua atividade econômica;

ii) direito ao crédito sobre aquisições de combustíveis - alega que os combustíveis e Gás GLP seriam aplicados em seu processo produtivo, citando a Lei nº 10.833/03 e a Instrução Normativa nº 404/04; alega que o óleo diesel seria utilizado em suas empilhadeiras e geradores;

iii) direito ao crédito sobre serviços de laboratório e análises microbiológicas - alega que o direito a crédito sobre tais serviços utilizados como insumos estaria amparado pela Lei nº 10.833/03, sendo essa rubrica composta por três serviços distintos: de laboratório; do serviço de inspeção federal (SIF), de caráter de inspeção sanitária; e de análises microbiológicas, essenciais e obrigatórios nos frigoríficos;

iv) direito a crédito integral sobre os fretes internacionais - alega que teria atendido a todos os requisitos normativos e legais previsto na Leis nº 10.833/03 para creditamento sobre fretes nas operações de venda, não prosperando a acusação fiscal que impediu o crédito por ser o transportador pessoa jurídica não domiciliada no país.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 4909 a 4923).

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

Ao examinar os argumentos trazidos pela Recorrente, em cotejo com as alegações da Autoridade Fiscal, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência com vistas a aclarar a situação que passo a descrever.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS e COFINS, cujo reflexo poderia alterar o direito creditório da Recorrente e o Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações pleiteadas. Especificamente, tratam-se das seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal e confirmadas pela DRJ:

- (i) Crédito sobre aquisições de combustíveis;**
- (ii) Crédito sobre serviços de laboratório e análises microbiológicas;**
- (iii) Crédito sobre os fretes internacionais.**

Quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS e a COFINS, o julgador *a quo* aplicou o entendimento das INs SRF 247/2002 e 404/2004, no sentido de restringir o crédito apenas nas situações relacionadas nos referidos atos infralegais.

A questão já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no **Resp nº 1.221.170/PR**, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Transcrevo a ementa do julgado:

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 SEGUINTE 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.

Destaca-se o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e

inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - *considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal baseou-se nos termos determinados pelas INs SRF 247/2002 e 404/2004, e não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem 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;

(iii) 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.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

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

É a resolução.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes