MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10880.945142/2013-16

Processo nº	10880.945142/2013-16
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3301-001.285 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de setembro de 2019
Assunto	PIS
Recorrente	MFB - MARFRIG FRIGORÍFICOS BRASIL S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem reveja as glosas de créditos, à luz do PN COSIT n° 05/18.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

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

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

> "O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-D), com suas devidas prorrogações, e o Termo de Início de Procedimento Fiscal das fls. 502 a 504. Os períodos de apuração compreendidos nesse MPF-D eram entre o 3º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012. O objetivo desse procedimento era analisar pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao PIS / PASEP não-cumulativo vinculados às receitas obtidas no mercado interno e apurados no 3º trimestre de 2011.
>
> Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: planilha com relação das notas fiscais de compras de bens para revenda; planilha com relação das notas fiscais de compras de bens utilizados como insumos; planilha com relação das notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumos; planilha discriminando as despesas de energia elétrica; planilha discriminado as despesas de armazenagem e de frete nas operações de venda; planilha com relação das aquisições que compuseram a base de cálculo dos créditos presumidos; planilha com relação das notas fiscais de devoluções de venda; planilha com relação das notas fiscais relativas a "outras operações com direito a

crédito"; listagem dos insumos utilizados na industrialização; discriminação das receitas sujeitas à alíquota zero com o embasamento legal para essa situação; informação sobre ações judiciais e processos de consulta; contrato social com alterações; planilha com as despesas de arrendamento mercantil; planilha com as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos; contratos de arrendamento mercantil; entre outros.

Registre-se a existência nos autos de inúmeros arquivos não paginàveis com dados juntados ao processo pela fiscalização (constando bens para revenda, DACONs, serviços, energia elétrica, créditos presumidos, devoluções, operações de alíquota zero, rubricas do Livro Razão, arrendamentos a pagar, bens utilizados como insumos, arrendamentos mercantis, despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, listagem de insumos utilizados na industrialização, fornecedores bovinos, ficha de aproveitamento e controle do crédito, etc.).

Além desses arquivos não paginàveis, encontram-se juntados a esses autos: DACONs (fls. 8 a 501); dados sobre Notas Fiscais eletrônicas (fls. 547 a 604); entre outros.

No caso desses autos o contribuinte, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 35285.17025.230113.1.1.10-0139, pleiteava um crédito a ressarcir de 5.532.574,63 (cinco milhões, quinhentos e trinta e dois mil, quinhentos e setenta e quatro reais e sessenta e três centavos).

Com base em toda a auditoria realizada, o Despacho Decisório (fl. 640/661) indeferiu o pedido de ressarcimento de PIS mercado interno do 3º trimestre de 2011.

A ciência do Despacho Decisório se deu em 25/07/2016 de acordo com Termo de Ciência por Abertura de Mensagem da fl. 663.

Em 24/08/2016, o contribuinte solicitou a juntada de sua manifestação de inconformidade (fl. 665), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações (fls. 666 a 717):

- QUE a autoridade administrativa concordou integralmente com o creditamento das rubricas bens para revenda, despesas de energia elétrica, despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, bens do ativo imobilizado, bem como outros créditos a desconta que tiveram origem na receita de venda. Houve discordância dos créditos relativos a bens utilizados como insumo, crédito presumido – atividades agroindustriais, serviços utilizados como insumos, despesas de armazenagem e de frete sobre vendas, arrendamento mercantil e devoluções de vendas.

- QUE o crédito reconhecido pela fiscalização de acordo com a planilha "MFB_11_DACON Contr x Fiscal" foi de R$ 543.716,55, mas que com base na planilha "MFB_11-Ficha 14_ Aproveitamento e controle de créditos" tais créditos foram aproveitados para quitação de ofício de supostos saldos devedores do 3º trimestre de 2011, acarretando por consequência na ausência de crédito a ser ressarcido em favor da impugnante.

- QUE relativamente aos bens utilizados como insumos referentes às compras de mercadorias classificadas nas NCMs 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30, 0202.20.90, 0202.30, 0206.10, 0206.21, 0206.29.10, 0206.29.90, 0506.90, 1502.00.19 e 1502.10.11, todas essas geraram direito a crédito presumido nos termos do art. 34, da Lei nº 12.058/2009, conforme a redação vigente à época do período de apuração. Não haveria, portanto, vedação legal para aproveitamento do crédito presumido correspondente a 40 % das alíquotas, visto que os seus estabelecimentos não tinham como finalidade a industrialização de mercadorias, mas apenas de revenda destas.

- QUE sobre a glosa das compras de lenha/bagaço utilizado como combustível para aquecimento das caldeiras por que tais operações não sofreram incidência da contribuição, discorda porque tais itens são usados no seu processo produtivo, e o art. 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza o creditamento, sendo a glosa arbitrária, ilegal e inadmissível. Cita jurisprudência administrativa. Defende ainda que não se deve interpretar que deva haver a necessidade de contato físico entre o produto e o combustível.

- QUE a respeito da glosa das aquisições com alíquota, isentas ou de produtos com tributação monofásica, entende que os produtos adquiridos com alíquota zero geram sim direito ao creditamento, pois ocorreu a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação. Fala que essas aquisições com alíquota zero não se tratam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições. Diz, ainda, que no caso de não reconhecido o seu direito aos créditos integrais, que ao menos se reconheça o direito ao crédito presumido nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

- QUE em relação às aquisições de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção, o Agente Fiscal afirmou que tais valores podem ser considerados na base de cálculo dos insumos se tiverem valor inferior a R$ 326,61, enquanto que valores maiores teriam que ser realizados com base nas depreciações incorridas no mês. Argumenta que a fiscalização não aproveitou esses créditos na depreciação do ativo imobilizado.

- QUE da glosa de diversas outras operações que não se enquadrariam como insumos passa a fazer considerações sobre o conceito de "insumo" e de "produção".

- 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 relativamente ao crédito presumido na atividade agropecuária teriam aquisições de carne ovina (NCM 02.04) e bovina (NCM 01.02).

- QUE em relação a aquisição de carne ovina o Agente Fiscal entendeu que a base de cálculo seria 60 % das alíquotas originais das contribuições. As carnes ovinas foram adquiridas da empresa Marfrig Alimentos S/A (mesmo grupo econômico do manifestante), cujas vendas foram realizadas com o recolhimento das contribuições em sua integralidade, a qual não exerceria atividade agropecuária, não se enquadrando nas disposições previstas nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2009. Aponta então que tais vendas não estariam amparadas pela suspensão das contribuições, dando direito ao creditamento integral dessas.

- QUE em relação às compras de bois para abate o Agente Fiscal afirma que deveria ser aplicado o percentual de 50 % sobre as alíquotas das contribuições para apuração do direito creditório desde que as aquisições fossem para produtos destinados à exportação. Discorda falando que não foi considerado no cálculo créditos de receitas tributadas no mercado interno, pois haveria itens produzidos que geram crédito presumido dentro do mercado interno, de acordo com o inciso I, § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2009. Isso porque somente para os NCMs das posições citadas é que se aplicaria a regra do § 1º, do art. 33, da Lei nº 12.058/2009. Desse modo, as suas vendas tributadas no mercado interno gerariam direito ao crédito presumido no percentual de 60 % para os NCMs não contemplados no art. 37, da Lei nº 12.058/2009. Aduz também que possui direito a crédito presumido com base no § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, com base nas aquisições de uma empresa agroindustrial que comercializa produtos de origem animal. Protesta pela posterior juntada de planilha e notas fiscais a fim de demonstrar que as receitas tributadas no mercado interno referem-se a mercadorias com NCMs não contempladas no art. 37.

- QUE sobre os serviços utilizados como insumos – análises laboratoriais – o aproveitamento desses créditos estaria amparado no 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.

- QUE no tocante às despesas de armazenagem e de frete o Agente Fiscal relatou que intimou a empresa a apresentar o cálculo de tais despesas, constando o destinatário, remetente e tipo de operação, mantendo o crédito apenas para as operações com "fretes sobre vendas" e "armazenagens". Requer créditos de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, pois entende que as mesmas estão dentro do conceito de insumo. Cita decisões administrativas. Também reclama créditos relativos aos fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos e fretes nas aquisições/compras de mercadorias.

- QUE sobre os arrendamentos mercantis poderia se apurar crédito com base no valor das contraprestações. Cita que sublocou os imóveis das empresas Frigorífico Mercosul, Frigorífico Boivi e Frigorífico 4 Rios. A empresa Marfrig Alimentos S/A (do mesmo grupo econômico) cedeu ao manifestante todos os direitos e obrigações oriundos dos contratos de arrendamento mercantil, e por isso faz jus ao crédito referente às contraprestações de arrendamento mercantil. Protesta pela posterior juntada de documentos comprobatórios.

- QUE relativamente às devoluções de vendas a fiscalização somente considerou com base de cálculo dos créditos as devoluções de vendas não sujeitas à suspensão, cujos NCMs eram diferentes dos descritos na Lei nº 12.058/2009. Diz, no entanto, que as glosas realizadas se referiam a devoluções de vendas sujeitas à tributação. Cita outros NCMs que teriam sido glosados.

POR FIM, requer que seja sua manifestação de inconformidade julgada procedente para reformar parcialmente o Despacho Decisório, a fim de que seja integralmente reconhecido o direito creditório postulado e, por conseguinte, sejam ressarcidos os créditos remanescentes em seu favor.

Protesta pela juntada de documentos a fim de corroborar as suas argumentações, os quais deverão ser considerados para deslinde da controvérsia, sob pena de violação ao princípio da verdade material.

É o relatório."

Em 05/12/17, a DRJ em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade e o Acórdão n° 10-61.111, de 05/12/17, foi assim ementado\;

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011
>
> 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 nãocumulatividade.
>
> 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.
>
> CERTEZA E LIQUIDEZ.
>
> A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.
>
> PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.
>
> A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, 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, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.
>
> Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.
>
> 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"

Inconformado, o contribuinte interpose recurso voluntário, em que, essencialmente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, robustecendo-os com a decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR, que fixou novo conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Cuida o presente de Despacho Decisório que indeferiu Pedido de Ressarcimento (PER) de PIS do 3° trimestre de 2011, em decorrência de glosas de créditos.

Dentre as glosas, há diversas de compras de bens e serviços que a fiscalização considerou que não se enquadravam no conceito de insumos do art. 3° da Lei n° 10.637/02. E a DRJ ratificou o procedimento fiscal.

A fiscalização e a DRJ adotaram a interpretação mais restritiva daquele dispositivo legal. Seguiram o conceito disposto nas IN SRF nº 247/02 e 404/04, isto é, de que considera-se como insumo o elemento que sofre desgaste pela ação direta sobre o produto.

Por outro lado, a recorrente adota um conceito mais elástico, por meio qual admitir-se-iam como insumos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo.

O conceito de insumos foi sedimentado pela decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos (acórdão publicado no DJE de 24 de abril de 2018), cuja ementa reproduzo:

> "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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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. 543-C 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. " (G.N.)

A decisão motivou drástica alteração no posicionamento da RFB, que foi consignada no Parecer Normativo COSIT n° 05/18, de cuja conclusão extraio trecho que exprime claramente quão radical foi a mudança:

> "(. . .)

> e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico**, **desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**
>
> (. . .)" (g.n.)

Isto posto, em linha com a postura que vem sendo adotada por esta turma, proponho que o julgamento seja convertido em diligência, para que a unidade de origem reveja as glosas de créditos, à luz do PN COSIT n° 05/18.

O objetivo é o de proporcionar aos agentes fiscais que visitaram as instalações industriais, conheceram todas as etapas do processo produtivo e entrevistaram os especialistas do contribuinte, à luz das dos registros e documentos contábeis, fiscais e gerenciais e laudos técnicos, oportunidade de indicar os itens que poderiam ser considerados como insumos, segundo o novo entendimento da RFB.

A título exemplificativo de glosas que podem vir a ser revertidas em razão de um reexame com base no PN COSIT n° 05/18, cumpre mencionar as indicadas nas abas "2 - Bens utilizados como insumos" e "3 – Serviços utilizados como insumos" da "Planilha MFB 11 e 12 – Créditos DACON MFB Consolidado – GLOSADOS".

Nas abas "2 - "insumos" e "3 - Serviços", entre outros itens, encontram-se custos com o Serviço de Inspeção Federal (SIF), consistente na verificação das condições em que se encontravam os animais vivos e após o abate, análises laboratoriais de insumos, tratamento de água e equipamento de proteção ("EPI").

Tais dispêndios que tinham como objetivo evitar que os alimentos sofressem qualquer tipo de contaminação, assegurando a qualidade do produto final. E foram expressamente mencionados nos itens 137 e 149 do PN COSIT n° 05/18, a saber:

> "(. . .)
>
> 137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.
>
> (. . .)
>
> 149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..
>
> (. . .)"

Concluído o trabalho de diligência, deve ser dada ciência às partes e aberto prazo de sessenta dias para manifestações. Em seguida, os autos devem retornar conclusos para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira