



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.945149/2013-38  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3201-002.561 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**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, converter o julgamento do Recurso em diligência, para que os autos retornem à repartição de origem a fim de que se tomem as seguintes providências: 1 - a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. 2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 978 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/RS de fls. 822 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 642, nos moldes do despacho decisório de fls. 639.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“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 1. 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 1º trimestre de 2012.

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 discriminando 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 pagináveis 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 pagináveis, encontram-se juntados a esses autos:

DACONs (fls. 8 a 501); dados sobre Notas Fiscais eletrônicas (fls. 547 a 604); entre outros.

Com base nesses elementos à fiscalização elaborou o Termo de Informação Fiscal das fls. 618 a 638, o qual analisa o pedido de ressarcimento do 1º trimestre de 2012.

No caso desses autos o contribuinte, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 17577.98405.230113.1.1.10-5506, pleiteava um crédito a ressarcir de R\$ 4.032.557,88 (quatro milhões, trinta e dois mil, quinhentos e cinquenta e sete reais e oitenta e oito centavos).

Em tal informação fiscal são apontadas diversas irregularidades que motivaram glosas de créditos a saber: produtos com suspensão das contribuições sem direito a crédito integral; aquisições que não eram insumo; aquisições de pessoas físicas, sem incidência de contribuição e sem previsão legal para creditamento; produtos com vedação de apuração do crédito; aproveitamento em duplicidade de créditos; bens de alíquota zero, isentos ou monofásicos sem direito a crédito; operações sem previsão legal para creditamento; operações com direito a crédito presumido e que estavam se aproveitando como créditos integrais; e despesas ou custos sem previsão legal para creditamento.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

Na sequência é feito um detalhamento de cada um dos itens analisados: bens para revenda; bens utilizados como insumos; créditos presumidos de atividades agroindustriais;

serviços utilizados como insumos; despesas de armazenagem e de fretes nas operações de venda; arrendamentos mercantis; devoluções de vendas; e demais rubricas do DACON.

A conclusão que se chegou o reconhecimento de um crédito de R\$ 442.341,29 (quatrocentos e quarenta e dois mil, trezentos e quarenta e um reais e vinte e nove centavos).

Dessa forma, e com base nessa Informação Fiscal e em toda a auditoria realizada, o Despacho Decisório (fl. 639) deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de PIS mercado interno do 1º trimestre de 2012.

A ciência do Despacho Decisório se deu em 12/01/2017 de acordo com Aviso de Recebimento da fl. 817.

Em 10/02/2017, o contribuinte solicitou a juntada de sua manifestação de inconformidade (fl. 640), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações (fls. 642 a 679):

- QUE a autoridade administrativa concordou integralmente com o creditamento das rubricas bens para revenda, crédito presumido – atividades agroindustriais. Houve discordância dos créditos relativos a bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumos, despesas de armazenagem e de frete sobre vendas, arrendamento mercantil e devoluções de vendas.

- 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”.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

- 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 os 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 “frete 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

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

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.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

**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.

**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.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

Manifestação de Inconformidade Improcedente.  
Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

### **Voto.**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados, situação que não ocorreu até o presente momento.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica, assim como ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com “análises laboratoriais” e fretes, por exemplo.

Em geral, no setor frigorífico, as análises laboratoriais são consideradas relevantes e essenciais para as atividades da empresa. O setor possui uma regulação sanitária rigorosa por manusear alimentos. Este Conselho possui diversos julgados nesse sentido, como o constante no Acórdão n.º 3803-005.294, por exemplo.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.561 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.945149/2013-38

Ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este conselho poderá reverter parte das glosas.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018.

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.