



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.945153/2013-04
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.337 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de outubro de 2019
Assunto PER/DCOMP
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, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (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 Termo de Início de Procedimento Fiscal (MPF-D nº 08.1.80.00-2014-00012-4) das fls. 502 a 504 1. Os períodos de apuração compreendidos nesse MPF-D eram do 3º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012. O objetivo do procedimento era analisar pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem à **Cofins não-cumulativo, Exportação, do 4º trimestre de 2011**. O crédito alegado como passível de ressarcimento é de R\$ 2.145.003,44, de acordo com o PER/DCOMP nº 22782.19380.230113.1.1.09-0303 das fls. 2 a 7. De ressaltar que o sistema alertou a possibilidade da existência de operações não especificadas na Escrituração Fiscal Digital (SPED), o que já resultaria no indeferimento do pedido.

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

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

elétrica; planilha discriminando as despesas de armazenamento e de fretes nas operações de venda; planilha com relação das aquisições que compuseram a base de cálculo de créditos presumidos; planilh com relação das notas fiscais de devoluções de vendas; planilha com relação das notas fiscais de entrada que foram consideradas na base de cálculo do crédito como “outras operações com direito a crédito”; listagem de todos os insumos utilizados na industrialização; discriminação das receitas sujeitas à alíquota zero; a existência de ações judiciais ou processos de consulta envolvendo o PIS e a Cofins; contrato social e alterações; entre outros.

Encontram-se juntados aos autos diversos **arquivos não pagináveis**, os quais contêm: DACONs; planilha de aproveitamento e controle de créditos; listagem de insumos utilizados na industrialização; relação de fornecedores bovinos de acordo com o Razão; arrendamentos a pagar; bens utilizados como insumos; arrendamentos mercantis; despesas com alugueis de máquinas e de equipamentos; receitas de exportação; planilhas de serviços, energia elétrica, crédito presumido, devoluções, vendas com alíquota zero e contrato social com alterações; entre outros.

O Termo de Informação Fiscal das fls. 618 a 638 faz um resumo de todo o procedimento fiscalizatório, **onde identifica uma série de inconsistências** no crédito total requerido o que levaria a algumas glosas devido aos seguintes motivos: **a)** produto com suspensão das contribuições, sem direito a crédito integral, mas com direito a crédito presumido; **b)** não caracterização como insumo com base na legislação vigente de aquisições de pessoas físicas, sem incidência da contribuição ou sem previsão legal para creditamento; **c)** produtos com suspensão, vedada a apuração de créditos; **d)** duplicidade nas notas fiscais que compunham a base de cálculo do crédito presumido; **e)** produtos de alíquota zero, isentos ou monofásicos, sem direito a crédito; **f)** outras operações sem previsão legal para creditamento, como itens de máquinas e de equipamentos com valor superior a R\$ 326,21; **g)** despesas ou custos sem previsão legal para creditamento ou não comprovadas.

Com base nas inconsistências apuradas e nas análises realizadas na documentação do contribuinte foi constatada a existência de um direito creditório parcial daquele requerido no montante de **R\$ 277.337,11**. Dessa forma, o Despacho Decisório da fl. 639 confirmou esse valor de crédito.

A ciência do Despacho Decisório se deu em 12/01/2017 (fls. 816 e 817).

A **manifestação de inconformidade** foi apresentada em 10/02/2017 (data do termo de solicitação de juntada da fl. 640), às fls. 642 a 679, onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE os *créditos glosados seriam especificamente das rubricas*: bens utilizados como insumos; serviços utilizados como insumos; despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda; arrendamento mercantil; e devoluções de vendas.

- QUE como *serviços utilizados como insumos* a fiscalização entende que os gastos com análises laboratoriais, análise físico-químicas de carcaças, manutenção de balanças e tratamento de água não se enquadrariam no conceito de insumo. Discorda desse entendimento, defendendo que os mesmos são pertinentes e essenciais ao seu processo produtivo. Comenta que as análises laboratoriais se compõem de 3 serviços distintos: laboratório; SIF – Serviço de Inspeção Federal; e análises microbiológicas. Diz que os demais serviços seriam complementares aos procedimentos de inspeção. Cita o Plano Nacional de Controles de Resíduos (PNCR). Complementa que não restariam dúvidas que as análises laboratoriais e os serviços de inspeção seriam essenciais ao seu processo produtivo. Diz que para comprovar suas alegações **protesta pela posterior juntada de notas fiscais e planilhas comprobatórias**.

- QUE relativamente às glosas de *bens utilizados como insumos*, as aquisições das mercadorias classificadas nas NCM 01.02 e 01.04 foram excluídas pela fiscalização, pois os créditos deveriam ser calculados de acordo com as Leis nº 10.925/04 e 12.058/09. Outras glosas corresponderam a códigos de NCMs de mercadorias vendidas com suspensões das contribuições de PIS e de Cofins. A fiscalização destacou que essas

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

mercadorias poderiam no máximo gerar direito a crédito presumido, sendo que em algumas operações nem isso.

- QUE ainda sobre *bens utilizados como insumos* diz que todas as suas compras geraram direito ao crédito presumido, conforme o art. 34, da Lei nº 12.058/09, visto que a redação do inciso II, do art. 32 dessa mesma lei vigente na época lhe proporcionava tal direito. Diz que para as mercadorias adquiridas com os NCMs em questão eram de produtos apenas para revendas, não sendo realizado nenhum tipo de industrialização, e, dessa forma não havendo vedação legal para aproveitamento de crédito presumido em 40% das alíquotas previstas na legislação.

- QUE sobre as compras glosadas por não sofrerem incidência das contribuições de *lenha e bagaço* utilizadas como combustível para aquecimento das caldeiras, tal glosa seria arbitrária, ilegal e inadmissível. Cita decisões administrativas. Defende que os produtos adquiridos à alíquota zero geram sim direito ao creditamento. Afirma que o combustível consumido nas máquinas industriais e caldeiras, deveriam gerar crédito.

- QUE a respeito das aquisições de peças de reposição e de equipamentos glosadas por terem valor superior a R\$ 326,61 nos termos do art. 301, do Decreto nº 3.000/09, e que de acordo com a fiscalização só poderiam ser creditadas com base nas respectivas depreciações, diz não ter a fiscalização considerado o aproveitamento dessa forma.

- QUE sobre a glosa de *diversas outras operações* com base nas colunas descrição detalhada, família e item, defende que o termo insumo representa elementos diretos e indiretos necessários à produção. Nesse ponto passa a tecer comentários do conceito de insumos para aproveitamento de créditos.

- QUE a *natureza jurídica desses créditos* de PIS e de Cofins não guarda correlação com o ICMS e o IPI, mencionando o chamado método indireto subtrativo, defendendo, em síntese, que devem ser consideradas todas as suas despesas necessárias à produção do resultado econômico. Comenta sobre a interpretação do conceito de insumo e produção, sob o aspecto da acepção e terminologia desses termos. Aponta que, ao contrário do entendimento fiscal, *todos* os produtos que adquiriu dão direito ao creditamento. **Protesta pela juntada posterior de dossiê para comprovar a utilização direta de suas aquisições no processo produtivo.**

- QUE do *crédito presumido da agroindústria* a fiscalização disse ter ocorrido duplicidade de creditamento, visto que as mesmas compras de bovinos e ovinos tinham sido utilizadas para apurar créditos de bens utilizados como insumos e crédito presumido, o que gerou glosa. O contribuinte apenas reproduz as constatações da fiscalização, sem contestá-las.

- QUE relativamente às *despesas de armazenagem e de frete* a fiscalização alertou que só gerariam crédito quando vinculadas às operações de venda, tendo essas sido mantidas com direito creditório. Já outros tipos de fretes foram glosados a saber: a) fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos – ataca dizendo que se trata de etapa essencial à sua atividade econômica, e que tais transferências tem o propósito de aproximar as mercadorias dos consumidores finais; b) fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos – contesta no sentido de entender que tais despesas integrariam o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda; c) fretes nas aquisições compras de mercadorias – entende que no caso de fretes sobre compras, tais valores fazem parte do custo de aquisição da mercadoria, devendo serem aceitos os créditos correspondentes; especificamente sobre esse tópico **protesta pela posterior juntada das notas fiscais e de planilhas com o intuito de comprovar o direito ao crédito presumido.**

- QUE sobre *arrendamento mercantil* a fiscalização, com base na documentação apresentada, identificou contratos de arrendamento com 5 empresas. No entanto, o Auditor-Fiscal entendeu que nos casos da empresa Frigorífico Mercosul e CISLATINA não foram apresentados documentos hábeis para comprovar tais operações. Em relação às empresas Frigorífico Boivi e Frigorífico 4 Rios, observou-se que se tratavam de despesas com locação de imóveis e não de arrendamento mercantil. Tais documentos

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

teriam como locatário a empresa Marfrig Alimentos S/A e não o aqui manifestante. O contribuinte contrapõe que os imóveis em relação às empresas Frigorífico Mercosul, Frigorífico Boivi e Frigorífico 4 Rios Ihe foram sublocados. A empresa Marfrig Alimentos S/A cedeu ao manifestante todos os direitos e obrigações dos contratos de arrendamento mercantil. **Protesta pela juntada posterior de documentos comprobatórios.**

- QUE a respeito das *devoluções de vendas*, a fiscalização afirmou que parte das receitas advinham de operações com suspensão das contribuições, e com base nas notas fiscais entregues, considerou as devoluções apenas aquelas em que não se encontravam no regime de suspensão. Discorda o contribuinte dizendo que tais devoluções seriam de vendas sujeitas à tributação, pois teriam sido incluídas outras mercadorias com classificação NCM diferentes daquelas sujeitas à suspensão (NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43).

POR FIM, requer que sua manifestação de inconformidade seja recebida e processada, dando-se provimento para: **a)** suspender a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN; **b)** reformar parcialmente o Despacho Decisório, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado.

Protesta também pela juntada de documentos a fim de corroborar todas as argumentações expostas.

Posteriormente, em 17/01/2018, solicitou juntada de petição a esses autos, apontando não concordar com a compensação de ofício a ser realizada com o crédito reconhecido nesses autos relativamente a débitos sobre os quais afirma não ter tido acesso à relação (fls. 828 a 831).

Sobre tal petição é de dizer que a *compensação de ofício* exige trâmites próprios, devidamente definidos na legislação de regência, não sendo da alçada, nem da competência, das Delegacias de Julgamento (**DRJ**) apreciá-la. As controvérsias acerca da compensação de ofício devem ser suscitadas perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF), à vista do disposto no art. 6º, do Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, e disposições complementares.”

A 2ª Turma da DRJ Porto Alegre, por meio do Acórdão **10-061.474** (fls. 888 a 908), sessão de 19 de fevereiro de 2018, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. 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: 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 05/04/2018 (fls. 915 a 959), repisando suas alegações da Manifestação de inconformidade, em especial, questionando o **conceito de insumo aplicável, o seu direito ao crédito sobre as aquisições de insumos, inclusive serviços, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, arrendamento mercantil e devolução de vendas.**

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: **bens utilizados como insumos; crédito presumido atividades agroindustriais; serviços utilizados como insumos; despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; arrendamento mercantil; e devolução de vendas.** A decisão recorrida restringiu o conceito de insumo nos termos das INs SRF 247/2002 e 404/2004, e consequentemente o direito creditório.

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

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.

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 aceção 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 de bens e serviços objeto das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, e sua utilização dentro de seu processo produtivo;**
- (ii) intime a Recorrente para apresentação de um demonstrativo analítico com todas as despesas de fretes em suas diversas fases (fretes nas compras, fretes nas movimentações de matérias-primas e produtos em elaboração, fretes de produtos acabados, fretes nas vendas para clientes), explicando cada dispêndio em relação a cada etapa de sua cadeia de compra/produção/venda, identificando o documento fiscal e valor correspondente;**
- (iii) intime a Recorrente para apresentação dos documentos comprobatórios dos valores informados a título de “Arrendamento Mercantil”, bem como os respectivos contratos, além de um demonstrativo analítico de tais dispêndios e seu pagamento;**
- (iv) manifeste-se sobre a alegação da Recorrente de que os valores considerados pela Fiscalização como base de cálculo de devoluções de vendas sujeitas às contribuições estariam incorretos e deveriam ser corrigidos para neles constarem todas as devoluções de vendas tributadas que não foram consideradas pela fiscalização;**
- (v) manifeste-se sobre a alegação da Recorrente de que seus estabelecimentos que adquiriram as mercadorias classificadas nas NCM 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, apenas revendiam tais produtos, ou seja, não realizavam nenhum tipo de industrialização, sendo cabíveis os créditos glosados em relação às aquisições de peças de reposição de equipamentos, que devem ser considerados como ativo permanente e reconhecido o direito ao crédito com base na depreciação incorrida no mês;**
- (vi) manifeste-se sobre a alegação da Recorrente de que todas as aquisições de carne ovina não gozaram do benefício da suspensão da contribuição, sendo cabível o direito ao crédito integral, e não o crédito presumido;**
- (vii) manifeste-se sobre a alegação da Recorrente de correção na apropriação do crédito presumido de 60% decorrente da compra de bois para abate, por serem receitas tributadas no mercado interno referentes a mercadorias com NCM não contemplados no artigo 37, da Lei nº 12.058/2009, conforme disposto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004;**

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.945153/2013-04

(viii) 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, e Parecer Normativo 5/2018, e possíveis reconsiderações, a partir da nova análise efetuada.

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