



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10882.722259/2014-94  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-010.999 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2023  
**Recorrentes** JÚNIOR ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A (INCORPORADA POR KERRY DO BRASIL LTDA.)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as hipóteses previstas em lei, nas quais não se incluem os dispêndios com bens de uso e consumo utilizados nas diferentes dependências da pessoa jurídica, sem qualquer comprovação de uso específico no ambiente produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO.

As despesas aduaneiras na importação de bens aplicáveis na produção ou na prestação de serviços se enquadram, em regra, na hipótese legal de crédito referente a bens e serviços utilizados como insumos, gerando, por conseguinte, direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, mas somente quando restar demonstrada a natureza dessas despesas que viabilize a aferição de seu enquadramento como insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

Somente os serviços comprovadamente aplicados na produção na condição de insumos geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

**ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício em razão de exoneração em valor inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, este interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado, esta manejada para se contrapor aos autos de infração referentes às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal, a auditoria desencadeara-se a partir da constatação de que o contribuinte havia apresentado o Dacon, dos meses de julho a dezembro de 2009, com valores zerados, sendo apuradas diferenças quanto a bens utilizados como insumos e

bens para revenda em todo o ano de 2009, com a glosa de créditos das contribuições não cumulativas do primeiro semestre de 2009 relativos (i) aos CFOPs 1556 e 2556 (Compra de material para uso ou consumo, de dentro do Estado e de fora do Estado, respectivamente), (ii) a produtos sujeitos à alíquota zero (queijos e leite em pó), (iii) a produtos importados, (iv) a créditos majorados, por meio de conduta dolosa, sem qualquer embasamento documental e (v) a serviços não comprovados, mesmo após ter sido o contribuinte devidamente intimado.

Em relação ao segundo semestre de 2009, cujos Dacons encontravam-se zerados, o contribuinte fora intimado e reintimado a apresentar a retificação dos demonstrativos, não se obtendo resposta, razão pela qual a fiscalização buscou as informações necessárias junto aos arquivos digitais do Sintegra, identificando-se a receita bruta mensal auferida no período e glosando-se créditos não comprovados por falta de apresentação da documentação solicitada.

Destacou a fiscalização que o contribuinte não apresentou as notas fiscais de entrada alegando que elas se encontravam em posse da Sefaz-SP, sendo que, uma vez solicitado a esse órgão os referidos documentos, obteve-se a resposta de inexistência de fiscalização para o contribuinte nos exercícios 2009 e 2010, tratando-se de documentos desconhecidos pela fiscalização estadual.

Já em relação às notas fiscais de saída, o contribuinte as apresentou, acompanhadas da escrita fiscal, vindo a fiscalização a apurar diferenças de créditos em relação a bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos.

Das contribuições apuradas no período de julho a dezembro de 2009, a fiscalização descontou os débitos confessados pelo contribuinte em DCTF, sendo lançada a multa qualificada de 150% por conduta dolosa (majoração de créditos sem qualquer justificativa).

Na Impugnação, o contribuinte requereu a decretação da nulidade dos autos de infração, por falta de análise, segundo ele, dos documentos até então apresentados, ou o reconhecimento da improcedência das parcelas dos autos de infração relativas ao segundo semestre de 2009, com a realização de nova auditoria, sendo aduzido o seguinte:

a) quanto aos valores lançados referentes ao primeiro semestre de 2009, houve adesão ao Refis, restringindo sua contrariedade, portanto, às exigências do segundo semestre do mesmo ano;

b) a lei autoriza o direito ao desconto de créditos decorrentes da aquisição de todos os insumos utilizados nas atividades produtivas da empresa, bem como dos dispêndios com transporte de matéria-prima, em conformidade com o alargamento do conceito de insumos já adotado pelo CARF, ou, ao menos, admitindo-se aqueles essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica da pessoa jurídica, conforme jurisprudência do TRF4 e do CARF, sob pena de violação da sistemática da não cumulatividade e do princípio da capacidade contributiva;

c) legitimidade dos créditos apurados a partir da aquisição de produtos submetidos à alíquota zero, conforme decisão da Justiça Federal do Amazonas;

d) direito ao desconto de créditos referentes a insumos importados.

A DRJ converteu o julgamento da Impugnação em diligência para que a autoridade administrativa de origem examinasse a documentação apresentada junto à Impugnação, com a realização das diligências necessárias à confirmação ou não dos créditos pleiteados.

A par do Relatório de Diligência Fiscal, a DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação, com remessa necessária ao CARF, sendo afastada a alegação de nulidade dos lançamentos e reconhecidos, com base na legislação tributária e no conceito restritivo de insumo, créditos referentes a (i) valores declarados no Dacon a título de “Serviços utilizados como Insumos”, desconsiderando-se os excedentes alegados pelo contribuinte, e (ii) os valores das contribuições efetivamente pagos na importação de insumos e de bens para revenda.

O acórdão de primeira instância restou ementado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Ano-calendário: 2009

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.**

Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da Cofins constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à contribuição para o PIS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão em 15/05/2018, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/06/2018 e requereu a anulação dos lançamentos por ausência de notificação para retificação dos Dacons ou o cancelamento dos autos de infração em virtude da aplicação imediata do REsp nº 1.221.170/PR (conceito de “insumo” fixado pelo STJ para fins de creditamento de PIS e Cofins) ou, subsidiariamente, a intimação da PGFN para atestar o reconhecimento da procedência do pedido do Recorrente ou para se manifestar acerca do desinteresse recursal, conforme dispõe o artigo 19, § 1º, da Lei 10.522/2002.

Os argumentos recursais de segunda instância podem ser agrupados nos seguintes itens:

1) “o julgador administrativo fez uso de conceito de “insumo” de forma indevidamente restritiva, em descon sideração da jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como do C. Superior Tribunal de Justiça”;

2) direito ao desconto de créditos em relação às aquisições de bens de uso ou consumo (CFOP n. 1556 e 2556), abrangendo produtos de limpeza industrial e alimentícia, a depender do segmento econômico, em conformidade com o entendimento fixado no REsp n. 1.221.170/PR (essencialidade dos gastos ou despesas em função da receita aferida);

3) quanto aos créditos decorrentes da aquisição de bens via importação, deve-se entender que, a despeito da limitação disposta no art. 15, § 1º da Lei nº 10.865/2004, o creditamento de despesas aduaneiras não pode se limitar à literalidade de tal dispositivo, mas deve ser examinado a partir do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza a apropriação de créditos de PIS/Cofins com despesas incorridas na aquisição de insumos – ainda que estes sejam importados;

4) direito ao desconto de crédito decorrente de aquisições de bens não tributados (queijo muçarela, queijo parmesão em pó, leite em pó desnatado, leite em pó integral, leite em pó integral instantâneo), pois tais aquisições somente serão consideradas não geradoras de crédito quando se referirem a bens revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

5) direito ao desconto de créditos em relação a “serviços de envase”, créditos esses apropriados somente quando efetivamente concretizados os serviços com a prestação fática da obrigação do prestador;

6) quanto aos créditos decorrentes de despesas com “serviços de terceiros”, afirma-se que nem todo o valor que tem relevância fiscal possui igual relevância e necessária escrituração contábil, sendo que a ausência de registro contábil não esgota a discussão relativa ao direito de creditamento do Recorrente;

7) foram comprovados os dispêndios com serviços de “reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos” prestados por Renato Pasquero da Silva – ME, CNAE 95.21-5-00 (reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico);

8) direito a crédito em relação a serviços de “teste e análise técnica” de produtos comercializados, prestados pela empresa Schiu Desenvolvimento de Produtos LTDA.;

9) direito a crédito em relação a “aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais” junto ao prestador Marli Brinatti ME;

10) direito a crédito em relação a “serviços de manutenção de computadores” prestados por ASTF Informática LTDA.-ME, em conformidade com o conceito de insumo firmado no julgamento do REsp n. 1.221.170/PR;

11) direito a crédito decorrente da “prestação de serviços de apoio operacional e administrativos” pela empresas Jefferson Ferreira de Godoy – ME, cujas notas fiscais de serviços prestados foram juntadas às fls. 3012 e 3013.

Em 10/02/2023, o contribuinte peticionou junto à repartição de origem para solicitar o não conhecimento do recurso de ofício, com a consequente manutenção da decisão recorrida, em razão do novo limite de alçada definido pelo Ministro da Fazenda por meio da Portaria MF n.º 02/2023.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso de Ofício não deve ser conhecido por se referir a exoneração de crédito tributário no montante de R\$ 2.528.502,79, valor esse inferior ao limite de alçada atual fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF n.º 02/2023, em conformidade com a súmula CARF n.º 103.<sup>1</sup>

O Recurso Voluntário, por seu turno, é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração referentes às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009, sendo que o Recorrente somente contestou os lançamentos do segundo semestre de 2009, uma vez que, em relação ao primeiro trimestre, os valores, segundo ele, foram incluídos no Refis.

De pronto, destaque-se que, para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Nesse sentido, tratando-se de norma vinculante a este colegiado, *ex vi* do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF,<sup>2</sup> neste voto, não se enfrentarão, individualizadamente, os inúmeros argumentos do Recorrente acerca dos contornos do conceito de insumo como decorrência do princípio da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins.

<sup>1</sup> Súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

<sup>2</sup> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Quanto ao pedido do Recorrente para se intimar a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para que ela reconheça a procedência do pedido ou se manifeste acerca do seu desinteresse recursal, nos termos do art. 19, § 1º, da Lei 10.522/2002, tal pleito extrapola a competência deste colegiado, por se tratar de questão a ser enfrentada pela PGFN no caso de inscrição em dívida ativa de eventual crédito tributário que restar exigível após os procedimentos administrativos aplicáveis.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

### **I. Preliminar de nulidade dos autos de infração.**

Preliminarmente, o Recorrente alega nulidade insanável dos autos de infração por falta de intimação prévia para retificação dos Dacons objeto do procedimento fiscal.

Contudo, tal argumento se mostra de todo infundado, pois, conforme se extrai do Relatório de Ação Fiscal (fls. 1.513 e seguintes), uma vez identificado pela fiscalização que os Dacons do segundo semestre de 2009 se encontravam com os valores zerados, o Recorrente foi, sim, intimado a apresentar a escrita e os documentos fiscais correspondentes, para fins de se confirmar ou não o que constava dos arquivos da Receita Federal, alimentados com declarações e demonstrativos apresentados pelo próprio sujeito passivo.

Eis os termos da primeira de uma série de intimações:

B- DOS FATOS:

2) Através do **Termo de Início do Procedimento Fiscal**, intimamos o Contribuinte a:

- a. **Apresentar o Livro de Registro de Entradas e o Livro de Registro de Saídas** para o ano-calendário 2009;
- b. Apresentar os Arquivos digitais das **notas fiscais de entradas e saídas**, segundo padrões da IN nº 86/2001 (ADE 15/2001), referente ao ano-calendário 2009; e
- c. **Retificar os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) dos meses Jul/2009, Ago/2009, Set/2009, Out/2009, Nov/2009 e Dez/2009.** (fls. 1.513 e 1.514 – g.n.)

Conforme se verifica acima, logo no início da ação fiscal o Recorrente foi intimado a retificar os referidos Dacons, vindo ele a apresentar somente os livros solicitados, nada dizendo sobre os dados declarados nos Dacons, conforme restou registrado pela fiscalização, *verbis*:

- 3) O Contribuinte apresentou os livros solicitados. Porém, **não retificou os DACON** solicitados e os arquivos digitais apresentados apresentavam inconsistências às quais inviabilizavam a sua utilização; (fl. 1.514 – g.n.)

Nesse sentido, rejeita-se a preliminar de nulidade.

### **II. Apuração dos créditos das contribuições não cumulativas.**

De pronto, deve-se afastar a alegação do Recorrente de que a fiscalização, na lavratura dos autos de infração, utilizara-se “de arbitramento das contribuições sociais sobre a receita bruta”, pois, conforme se extrai do Relatório de Ação Fiscal, a apuração dos valores de

débitos e créditos das contribuições não cumulativas foram apurados a partir dos inúmeros documentos e dados levantados pela fiscalização, não tendo ocorrido qualquer arbitramento para além da aplicação da norma tributária de acordo com a interpretação dada pela Administração tributária.

### **II.1. Crédito. Insumos. Bens de uso e consumo.**

Alega o Recorrente que a glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens para uso ou consumo (CFOP 1.556 e 2.556) se dera em desconformidade com o entendimento fixado no REsp 1.221.170/PR, pois, segundo ele, o parâmetro definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para determinação do conceito de insumo partia do pressuposto da essencialidade do dispêndio em função da receita auferida.

Ainda, segundo ele, em nenhum momento o Fisco especificou que bens de uso e consumo não seriam essenciais ao processo produtivo, optando por glosar os créditos correspondentes em sua integralidade.

Sobre essa questão, assim constou do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

6) No **Termo de Intimação Fiscal N° 04, novamente intimamos o Contribuinte a retificar os DACON dos meses de Jul/2009 a Dez/2009;**

7) O **Contribuinte não atendeu, novamente, a intimação;**

8) No **Termo de Intimação Fiscal N° 05, informamos ao Contribuinte os valores declarados de créditos de PIS e de COFINS para as rubricas “Bens Utilizados como Insumos” e “Serviços Utilizados como Insumos”, conforme DACON de Jan/2009 a Jun/2009, conforme tabelas abaixo:**

[planilha]

**Adicionalmente, solicitamos ao Contribuinte a abertura destes valores através de uma planilha que contenha a relação de Notas Fiscais de Entrada que os compõem.**

9) Uma vez que o **Contribuinte não atendera à intimação, lavramos o Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal N° 01 e o Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal N° 02, em que constatamos uma divergência entre os valores identificados nos arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada do SINTEGRA e os valores declarados no DACON;**

10) **Após a lavratura destes Termos, o Contribuinte apresentou uma planilha contendo a informação requisitada no Termo de Intimação Fiscal N° 05, que compõe os valores declarados nas rubricas do DACON citadas no referido Termo, referentes ao 1º semestre de 2009;**

11) Nesta planilha, o Contribuinte informou os seguintes valores relacionados às rubricas do DACON *Bens para Revenda, Bens Utilizados como Insumos e Serviços Utilizados como Insumos*:

Nota-se dos trechos acima reproduzidos que, somente após a quinta intimação do Recorrente que ele prestou esclarecimentos acerca dos gastos com insumos para fins de desconto de créditos das contribuições, vindo a Fiscalização a considerar indevidos os créditos relativos às compras de material de uso e consumo com CFOP 1556 e 2556, por considerá-los não autorizados pela legislação tributária.

Ora, nas diversas vezes em que intimado a prestar esclarecimentos acerca desses bens de uso e consumo, o Recorrente, em mais de uma vez, se manteve inerte e quando decidiu fornecer alguns dados acerca dos itens sob exame, o fez de forma genérica, não podendo, por conseguinte, vir aqui aduzir falta da apuração devida pela fiscalização, pois cabia a ele demonstrar a essencialidade dos referidos produtos no processo produtivo da pessoa jurídica.

Na Impugnação o Recorrente, baseado em jurisprudência e doutrina, discorreu longamente acerca do conceito de insumo, nada dizendo acerca da especificação dos bens de uso e consumo que pudesse subsidiar a tarefa de verificação do enquadramento ou não nas hipóteses normativas assecuratórias do direito de desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

No Recurso Voluntário, ele passa a aduzir, mais uma vez genericamente, que se trata de “produtos de limpeza industriais e alimentícios”, alguns identificados como papel higiênico, sabão, detergente, copos descartáveis, luvas látex, saco alvejado, desinfetantes, colheres de sobremesa descartáveis, fibra de aço e rolo de alumínio, dados esses insuficientes para se verificar o seu enquadramento no conceito de insumo definido pelo STJ, uma vez que, para tal, haveria a necessidade de se confirmar a sua essencialidade no processo produtivo, conforme discorre o Recorrente, por inúmeras vezes, em sua peça recursal.

Nas planilhas carreadas aos autos juntamente com o Recurso Voluntário, também, não se consegue extrair informações adicionais acerca da natureza de referidos bens de uso e consumo, fato esse que fragiliza ainda mais a defesa.

Tratando-se de uma pessoa jurídica de direito privado que atua no setor produtivo de alimentação, poder-se-ia considerar verossímil que produtos como luvas látex, fibra de aço e detergente pudessem ser utilizados na limpeza do ambiente produtivo de alimentos; contudo, considerando que tais produtos encontram-se identificados em conjunto com outros que se mostram mais consentâneos com o uso em atividades administrativas (limpezas de banheiros, cozinha etc.), não se consegue, a partir dos dados disponíveis, concluir pelo seu enquadramento como insumos, nos termos formulados pelo STJ, aos quais o Recorrente pretende dar um sentido muito mais amplo do que aquele definido pelo Tribunal.

Mesmo afastando-se a interpretação restritiva do conceito de insumo adotado pela fiscalização e pela DRJ, não se consegue, com os dados disponíveis, assegurar que se trata de bens utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme exige o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, à míngua de informações imprescindíveis à identificação dos produtos sob exame, bem como de sua eventual utilização no processo produtivo, mantêm-se as glosas realizadas pela fiscalização.

## **II.2. Créditos. Importação.**

Quanto aos créditos de PIS/Cofins decorrentes de despesas incorridas com importação de bens, o Recorrente aduz que, a despeito da limitação disposta no artigo 15, § 1º, da Lei nº 10.865/2004,<sup>3</sup> o desconto de créditos relativos a despesas aduaneiras não pode se

---

<sup>3</sup> Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão

limitar à literalidade de tal dispositivo, mas deve ser examinado a partir do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza a apropriação de créditos com despesas incorridas na aquisição de insumos, ainda que estes sejam importados.

Segundo ele, “para que os bens adquiridos via importação cheguem ao adquirente, este deve incorrer em uma série de gastos e despesas que fazem parte do processo de importação, sob os quais estão sujeitos quaisquer contribuintes que tenham a intenção de comprar mercadorias de fabricantes estrangeiros” (CFOP 3101 – operações de compra de bens para industrialização decorrentes de importações), pois as “despesas aduaneiras incorridas nas operações de importação não podem ser dissociadas das despesas relativas à aquisição do próprio bem importado, uma vez que seria incoerente assumir que somente uma parte do gasto incorrido no processo importação possa ser deduzida da base de cálculo das contribuições.”

No Relatório de Ação Fiscal, consta que, tendo sido registrados os referidos gastos no CFOP 3.101 (Compra para industrialização ou produção rural - entradas ou aquisições de serviços do exterior), a fiscalização considerou inviável o desconto de créditos em relação a eles em razão do disposto no § 1º do art. 15 da Lei 10.865/2004, que estipula que o direito ao crédito sob comento se aplica em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

No Relatório de Diligência Fiscal (RDF), reafirmou a fiscalização que os créditos nesta modalidade são somente os decorrentes dos valores das contribuições PIS/Cofins efetivamente pagos na importação, identificados por Declaração de Importação (DI).

Há que se destacar que o fundamento da fiscalização para glosar os créditos sob comento, tanto no lançamento quanto na diligência, foi o art. 15, § 1º, da Lei nº 10.865/2004, dispositivo esse que, inobstante prever, literalmente, que “[o] direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei”, não exclui a possibilidade de aplicação das demais hipóteses de desconto de créditos previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, no presente caso, a única informação que se tem sobre as referidas glosas de créditos é a identificação do CFOP 3101 (Compra para industrialização ou produção rural - entradas ou aquisições de serviços do exterior), não havendo qualquer discriminação por parte do Recorrente acerca da natureza desses dispêndios, sendo eles identificados, genericamente, somente no Recurso Voluntário, como “despesas aduaneiras”, sem nenhum esclarecimento adicional.

No Recurso Voluntário, o Recorrente assim se manifestou:

**Quanto aos créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas incorridas com aquisição de bens via importação, deve-se entender que, a despeito da limitação disposta no artigo 15, §1º da Lei n. 10.865/2004, o creditamento de despesas aduaneiras não pode se limitar à literalidade de tal dispositivo, mas deve ser examinado a partir do artigo 3º, inciso II da Lei n. 10.833/2003, que autoriza a**

---

descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

**apropriação de créditos de PIS e COFINS com despesas incorridas na aquisição de insumos – ainda que estes sejam importados.**

Afinal, para que os bens adquiridos via importação cheguem ao adquirente, este deve incorrer em **uma série de gastos e despesas que fazem parte do processo de importação**, sob os quais estão sujeitos quaisquer contribuintes que tenha a intenção de comprar mercadorias de fabricantes estrangeiros.

**As despesas aduaneiras incorridas nas operações de importação não podem ser dissociadas das despesas relativas à aquisição do próprio bem importado**, uma vez que seria incoerente assumir que somente uma parte do gasto incorrido no processo de importação possa ser deduzida da base de cálculo das contribuições.

Há, inclusive, no âmbito desta C. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, ampla jurisprudência na qual foi considerado legítimo o creditamento decorrente de custos incorridos na aquisição de mercadorias e insumos, como segue:

(i) os custos incorridos com serviços de desestiva e despachante (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado) – Acórdão 3301-002.061, Julgador Relator(a) João Adão Vitorino de Moraes, data da sessão: 25/09/2013;

(ii) o frete pago no transporte efetuado no território nacional na aquisição de insumos importados – Acórdão 3202-000.981, Julgador Relator(a) Gilberto Castro Moreira Alves, data da sessão: 24/10/2013;

(iii) emissão notas fiscais de armazenagem e de importação – Acórdão 3402-002.443, Julgador Relator(a) João Carlos Cassuli Junior, data da sessão: 19/08/2014;

**O mesmo raciocínio deve ser estendido às despesas aduaneiras e demais gastos relacionados ao processo de importação de bens e insumos, uma vez que estes se incorporam ao custo das mercadorias comercializadas.**

Dessa forma, **é completamente equivocada a conduta da decisão recorrida em acolher às conclusões da diligência fiscal, e desconsiderar os valores registrados no arquivo SINTEGRA com o CFOP 3101 (operações de compra de bens para industrialização decorrentes de importações), uma vez que o gasto/despesa decorrente da aquisição destes bens – essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente – não podem ser dissociados.** (destaques nossos)

Nota-se que a única informação relativa aos pretendidos créditos se restringe ao referido CFOP 3101, não havendo identificação dos serviços efetivamente prestados.

O Recorrente identifica alguns serviços vinculados a importações em relação aos quais houve decisões do CARF reconhecendo o direito de crédito, mas esses serviços aí identificados foram objeto de análise nos processos em que julgados (acórdãos 3301-002.061, 3202-000.981 e 3402-002.443), não havendo qualquer referência do Recorrente de que se trata dos mesmos serviços sob análise nestes autos.

Na Impugnação, o Recorrente havia abordado a matéria sob análise apenas fazendo referência à Solução de Consulta nº 75, de 27 de março de 2013, em que se adotou o mesmo entendimento da fiscalização no sentido de se negar o direito ao crédito em relação a dispêndios decorrentes do despacho aduaneiro, armazenagem no recinto alfandegado, movimentação de carga etc.

Logo, diante da falta de identificação dos dispêndios agrupados pelo Recorrente como “despesas aduaneiras”, não há como se verificar a efetiva caracterização desses itens como insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>4</sup>.

### **II.3. Crédito. Aquisição de bens não tributados.**

Segundo o Recorrente, deve ser reconhecido o direito de desconto de créditos decorrentes de dispêndios na aquisição de bens não sujeitos à incidência das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, abrangendo os produtos queijo muçarela, queijo parmesão em pó, leite em pó desnatado, leite em pó integral e leite em pó integral instantâneo, uma vez que tais bens são utilizados como insumos na industrialização para revenda, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.63/2002 e 10.833/2003.

Ainda segundo ele, a empresa sucessora Kerry do Brasil atua no mesmo seguimento econômico, qual seja, comercialização e fabricação de produtos alimentícios em geral, e possui CNAE registrado de fabricação, sendo, portanto, estabelecimento industrial.

Em seu entendimento, as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições somente serão consideradas não geradoras de crédito quando eles forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Tal alegação do Recorrente não encontra respaldo na lei, pois, nos termos do dispositivo das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não acarretam o direito de desconto de crédito no cálculo das contribuições, independentemente de haver ou não tributação na saída dos bens finais produzidos pelo adquirente, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor:

(...)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; (g.n.)**

A fiscalização glosou os créditos sob comento por se tratar de bens utilizados como insumos sujeitos à alíquota zero, tratando-se, portanto, de hipótese abrangida pelo dispositivo legal supra.

---

<sup>4</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

A exceção prevista no inciso II do § 2º acima transcrito alcança somente a hipótese de isenção, mas não a de alíquota zero, e, ainda assim, apenas quando, na saída dos produtos finais, houver a incidência das contribuições.

Dessa forma, nega-se o pleito neste item.

#### **II.4. Crédito. Serviços utilizados como insumos.**

O Recorrente defende o direito ao desconto de crédito em relação aos dispêndios com “serviços de envase”, informando que, no Dacon do período, houve apropriação a menor do valor devido.

Esclarece ele que, conforme apontado no resultado das diligências fiscais, ele realizava pagamentos antecipados pelas prestações de serviços de envase a serem realizadas, creditando-se no momento da efetiva prestação do serviço, de acordo, segundo ele, com a boa prática contábil.

Nesse sentido, elaborou-se um demonstrativo do tratamento contábil dos pagamentos realizados à título de antecipação aos prestadores de serviço, evidenciando o momento de apropriação de créditos sobre as despesas decorrentes de serviços contratados.

No Relatório de Diligência Fiscal (RDF), consta que, durante a realização da diligência, verificou-se que os valores mensais indicados pelo Recorrente em planilha se referem, segundo o interessado, de adiantamentos para a empresa prestadora de serviços, da seguinte forma: débito na conta de adiantamento e crédito na conta de bancos, ambas do ativo da empresa, vindo, ao fim do mês, a lançar no resultado os valores que foram efetivamente prestados a título de serviços.

O Auditor-Fiscal responsável pela diligência demonstrou, também por meio de planilhas, que, para corroborar a referida constatação, localizaram-se algumas Notas Fiscais no valor de R\$ 200.000,00, referente aos serviços mensais prestados, emitidas pelo único prestador de serviço de envase, fato esse que indicava a inverossimilhança da alegação do Recorrente de que ele se creditava de serviços que nem sequer haviam sido prestados.

Dessa forma, concluiu o auditor, os valores declarados em Dacon, na rubrica *Serviços como Insumos*, foram aceitos integralmente, desconsiderando-se os valores excedentes das planilhas, não comprovados.

Diante dessa conclusão da autoridade fiscal, o Recorrente traz aos autos, novamente, as referidas planilhas, mas desacompanhadas da escrita ou de qualquer documento fiscal que pudesse embasar suas alegações.

Nesse contexto, mantém-se o resultado da ação fiscal.

#### **II.5. Crédito. Outras operações.**

Na rubrica “outras operações”, o Recorrente informa que se trata de serviços de (i) limpeza industrial (razão 5.1.2.2.0005), (ii) locação de equipamentos (razão 5.1.2.2.0042); e (iii) serviços de terceiros (razão 5.1.2.1.0002).

A autoridade atuante informa no TVF que, a par dos valores informados pelo contribuinte acerca das referidas rubricas, procedeu-se ao seu batimento com os arquivos digitais entregues no formato do Sintegra, bem como com a contabilidade, sendo constatadas diferenças de valores, razão pela qual procedeu-se à intimação do contribuinte (Termo de Intimação Fiscal nº 08), para apresentar a documentação de suporte dos lançamentos contábeis que embasavam os referidos créditos, intimação essa não respondida. Nesse contexto, procedeu a fiscalização à glosas dos referidos valores.

Na diligência fiscal determinada pela DRJ, não se encontraram na contabilidade do sujeito passivo os valores informados pelo contribuinte, mas outros, em montantes bem inferiores.

Analisando-se as notas fiscais, constatou o agente fiscal que os principais fornecedores que constavam na Conta Contábil de serviços de “Limpeza Industrial” venderam para o Recorrente, na verdade, papel higiênico, sabão, detergentes, corpos descartáveis, luvas látex, saco alvejado, desinfetantes e colheres de sobremesa (empresas Máximo Comércio de Produtos de Higiene, Carretex, Ecolab e Paschoalotto etc.), itens esses que não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, pois se está diante de produtos acessórios utilizados em serviços de limpeza gerais, razão pela qual se manteve a glosa.

Em relação à conta 5.1.2.2.0042 (Locação de Equipamentos), a fiscalização identificou somente uma nota fiscal contendo a descrição do equipamento locado: um contentor, tendo o respectivo crédito sido reconhecido, mas na conta “despesas de aluguel de máquinas e equipamentos”.

No que tange à conta 5.1.2.1.0002 (Serviços de Terceiros), não se identificaram os lançamentos contábeis dos valores relacionados no demonstrativo apresentado pelo contribuinte, onde se informou que os valores estavam relacionados aos seguintes fornecedores: Renato Pasquero da Silva - ME, Schiu Desenv. de Prod. Ltda. - ME, Marli Brinatti - ME, ASTF Informática e Jefferson Godoy – ME.

Contudo, a fiscalização constatou o seguinte: (i) não localização dos documentos fiscais correspondentes, (ii) quando localizados os documentos, os serviços não se encontravam detalhados nas notas fiscais e (iii) havia notas fiscais com serviços identificados como “serviços de gerenciamento”, sem qualquer informação adicional, e “serviços de manutenção de computadores”, razão pela qual as glosas respectivas foram mantidas.

No Recurso Voluntário, quando o Recorrente já podia ter suprido as lacunas probatórias apuradas na diligência, ele traz apenas lucubrações interpretativas e planilhas por ele elaboradas, sem qualquer detalhamento suplementar e sem apresentação de provas contábil-fiscais, alegando, genericamente, “que nem todo o valor que tem relevância fiscal possui igual relevância e necessária escrituração contábil. Isso porque, a partir das diretrizes contábeis de RELEVÂNCIA, MATERIALIDADE e REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA, deverão ser escrituradas nas demonstrações financeiras tão somente aquelas informações que possuam significado importante dentro do contexto operacional da empresa.”

Há que se contestar, ainda, outras informações trazidas no recurso, da seguinte forma: (i) no CNPJ do fornecedor Renato Pasqueiro da Silva, consta que o objeto social da empresa é a reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e

doméstico, não se tratando, portanto, de máquinas e equipamentos utilizados na produção alimentícia, conforme exige o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003; e (ii) nos demais dados apontados no recurso, faz-se referência às atividades de outros fornecedores, sem, contudo, se apontar que documentos específicos poderiam confirmar tais alegações.

Diante do exposto, mantêm-se as glosas de créditos.

### **III. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por não conhecer do Recurso de Ofício em razão da exoneração em valor inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe negar provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis