



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723522/2015-43
RESOLUÇÃO	3201-003.770 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa intime o Recorrente para apresentar laudo técnico acerca de seu processo produtivo, contendo a devida demonstração dos créditos que pretende descontar, e, à vista do referido laudo, proceda à avaliação da documentação apresentada junto ao Recurso Voluntário, observando-se, no que couber, a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do RESP 1.221.170 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, elaborando-se, ao final, novo relatório fiscal contendo os resultados da diligência. Na sequência, o Recorrente deverá ser cientificado, franqueando-lhe prazo para se manifestar, após o quê, os autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Piliarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Piliarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ/Recife que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de Auto de Infração que glosou integralmente os créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, no regime não cumulativo, declarados pela contribuinte no DACON de 2012, na rubrica “serviços utilizados como insumos”, no valor de R\$ 23.978.150,00.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos:

Trata-se de processo referente a autos de infração nos quais foram lançados créditos tributários referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, respectivamente, nos valores abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 395.639,47
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)		Valor 127.114,63
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 296.729,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 819.483,72
Valor por extenso OITOCENTOS E DEZENOVE MIL, QUATROCENTOS E OITENTA E TRÊS REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 1.822.339,39
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)		Valor 585.497,78
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.366.754,56
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 3.774.591,73
Valor por extenso TRÊS MILHÕES, SETECENTOS E SETENTA E QUATRO MIL, QUINHENTOS E NOVENTA E UM REAIS E SETENTA E TRÊS CENTAVOS		

2. O Relatório Fiscal (fls. 529-537), parte integrante dos autos de infração referenciados, expõe os contornos da auditoria levada a efeito:

2.1. Em relação ao ano de 2012, o contribuinte acima referenciado, que tem como atividade a fabricação de alimentos, informou o valor de R\$ 23.978.150,00 na base de crédito de serviços utilizados como insumos no DACON (linha 3, fichas 06A e 16A), o qual seria incompatível com o valor de R\$ 8.028.549,00 informado em sua DIPJ como "Serviços prestados por PJ" (linhas 18 e 36 da ficha 04 A).

2.2. Em 23/03/2015, o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentos (dados digitalizados das notas fiscais de entrada/saída, plano de contas e centro de custos) e justificar a divergência indicada acima, discriminando todas as despesas e operações que deram origem ao crédito apontado, indicando as contas contábeis que compõem esses valores e os respectivos saldos mensais.

2.3. Como o atendimento à intimação foi parcial, o sujeito passivo foi reintimado a prestar os esclarecimentos e fornecer os comprovantes ainda não entregues. Nesta ocasião, o fiscalizado informou que “contabilmente não é possível evidenciar de forma adequada os serviços utilizados como insumos no processo produtivo e que para fins de desconto de créditos e informação no DACON utiliza-se os Livros de Entrada.” Em 27/05/2015, o contribuinte protocola pedido de dilação de prazo de 20 dias para atender ao Termo de Reintimação.

2.4. Em 08/04/2015, o contribuinte apenas apresentou a EFD-Contribuições e outros arquivos digitais que, segundo a autoridade fiscal, de forma alguma correspondem ao que fora objeto da reintimação. Em razão disso, foi expedido Termo de Constatação e Intimação para que o sujeito passivo se manifestasse acerca do que foi constatado pela Fiscalização na análise dos arquivos digitais até então apresentados.

2.5. Em 16/07/2015, a empresa fiscalizada protocola pedido de dilação de prazo de 10 dias para cumprimento da solicitação. Em 24/07/2015, o contribuinte apresenta planilha com relação de notas fiscais para justificar os créditos oriundos de serviços tomados informados no DICON. Contudo, a Fiscalização destaca que em nenhum mês o valor da planilha confere com o valor preenchido no DICON.

2.6. Em mais uma tentativa para o esclarecimento dos fatos, em 05/08/2015, o sujeito passivo foi intimado para cumprir no prazo de 20 dias:

1. Considerando a planilha apresentada, com relação de notas fiscais de serviços tomados pela Fiscalizada que serviram de insumos e formaram a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS, apresentar, para cada nota fiscal respectiva, a descrição COMPLETA DOS SERVIÇOS tomados; descrição COMPLETA DA CARACTERIZAÇÃO DO INSUMO no processo produtivo ou na prestação de serviço; e Justificativa e Base Legal para compor a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS;

2. Apresentar cópia digitalizada das 15 (quinze) maiores notas fiscais constantes da referida planilha, pagas A CADA PRESTADOR, ficando ciente a Fiscalizada de que poderá ser intimada a apresentar vias originais de notas fiscais.

2.7. Não havendo nenhuma manifestação, a empresa foi reitimada, em 08/09/2015, sendo concedido novo prazo de 20 dias para o atendimento dos itens a cumprir. Logo após, o sujeito passivo protocola pedido de dilação de prazo de 20 dias para cumprimento da solicitação.

2.8. Em 20/10/2015, a pessoa jurídica fiscalizada deixa de atender ou atende parcialmente à reitimação, vez que apresentara cópia de notas fiscais e planilha contendo tão somente descrição sucinta do serviço tomado.

2.9. Considerando o não atendimento ao que fora intimado, foi expedido Termo de Constatação em 23/10/2015 com a observação de que o conteúdo da coluna G "Descrição" deixa claro para maioria dos casos que o referido serviço não se trata de insumo para prestação de serviço ou para produção de bens, mas de despesa com serviços (transporte, armazenagem, manutenção, instalação etc.), sendo renovada a oportunidade para que a fiscalizada apresentasse o que já fora intimada e reintimada, sob pena de glosa da totalidade dos referidos créditos:

1. Considerando a planilha apresentada, para as notas fiscais de serviços tomados pela Fiscalizada que serviram de INSUMOS e formaram a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS, apresentar, para cada uma dessas notas fiscais, a descrição COMPLETA DA CARACTERIZAÇÃO DO INSUMO no processo produtivo ou na prestação de serviço; e Justificativa e Base Legal para compor a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS;

2. Apresentar cópia digitalizada das 15 (quinze) maiores notas fiscais relativas a INSUMOS na prestação de serviços, constantes da referida planilha, pagas A CADA PRESTADOR, ficando ciente a Fiscalizada de que poderá ser intimada a apresentar vias originais de notas fiscais.

2.10. Na sequência, fazendo referência à legislação tributária (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e as Instruções Normativas RFB nº 247, de 2002, e nº

404, de 2004), a autoridade fiscal conclui que “o termo ‘insumo’ não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, possibilitando-lhe auferir receitas, mas, sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço”.

2.11. Destarte, considerando o ônus que recai no contribuinte, quando regularmente intimado, para comprovar o seu direito creditório perante o Fisco por não ter apresentado nenhum controle sobre os créditos em questão, seja contábil, seja manual, a autoridade fiscal glosou os créditos informados no DACON (linha 3, fichas 06A e 16A), no valor total de R\$ 23.978.150,00.

3. Cientificado da exigência em 18/11/2015, o sujeito passivo apresentou sua defesa em 16/12/2015, para o expor o seguinte, em síntese:

3.1. Alegou nulidade dos lançamentos, ao expor que atendeu às intimações da autoridade fiscal, ainda que, com certa dificuldade, reuniu a extensa documentação solicitada. Admite que, pontualmente, alguma despesa possa ter sido classificada indevidamente. Assegura, porém, que a maior parte dos dispêndios glosados se referem aos serviços relacionados com a linha de produção das suas fábricas.

3.2. Acusa que a Fiscalização teria optado por encerrar os seus trabalhos de forma prematura e, não apenas glosou integralmente os serviços tomados, como ignorou a documentação fornecida (relação completa de serviços fornecida com a descrição, fornecedor, valores, datas e número da nota fiscal acompanhada da mesma) que, segundo a impugnante, possibilitaria que a grande maioria dos serviços pudesse ser entendida e devidamente classificada para fins de análise do direito de crédito. Destaca que jamais houve uma diligência in loco para melhor compreensão das atividades da impugnante e identificação de centenas de serviços tomados.

3.3. Aponta, diante do cenário exposto, a fragilidade do lançamento, o qual é carente de motivação, hipótese suficiente para o cancelamento do auto de infração por nulidade, citando decisões administrativas para amparar sua tese.

3.4. Assevera que, sem segregar minimamente os serviços, segundo suas respectivas naturezas, ficam obscuros os reais motivos que levaram à glosa. Conclui existir clara violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que a impugnante está tendo que se defender contra algo não explicado, ou não concluído.

3.5. Acerca do mérito, expõe que ante a magnitude de sua produção industrial, são diversos os insumos (sejam eles serviços ou bens) necessários para a consecução de seu objeto social.

3.6. No que diz respeito à divergência indicada, justifica que a DIPJ registra em suas fichas 04A e 05A informações que transitaram pelo resultado, ao passo que o

DACON registra serviços que não necessariamente transitam pelo resultado. Dá alguns exemplos e conclui que nem todo serviço adquirido e que é utilizado diretamente na produção deve ser contabilizado como despesa e registrado na DIPJ nas fichas 4A e 5A.

3.8. Na seqüência, passa a discorrer sobre o conceito de insumo perante a tributação do PIS/Pasep e da Cofins e sustenta que, por qualquer um das três acepções a seguir expostas, o auto de infração deve ser cancelado.

3.9. O primeiro conceito, alinhado à legislação do IPI, é o que considera insumo como crédito físico, ou seja, somente poderá ser qualificado como insumo os bens e os serviços que participam diretamente do processo produtivo, de modo a integrar, fisicamente, o produto final que será gerador de receita. Ocorre que, no caso dos autos, a Fiscalização desconsiderou até mesmo a interpretação restritiva do conceito de insumos, glosando créditos decorrentes de bens e serviços que integravam diretamente o processo produtivo da Impugnante.

3.10. Expõe que a análise dos documentos que supostamente embasam a autuação fiscal indica a existência de documentos que comprovariam a utilização de insumos nas atividades eminentemente industriais da impugnante, citando alguns exemplos extraídos da relação de serviços prestados à fiscalização.

3.11. Assevera que basta uma análise de todos os documentos apresentados à fiscalização desde o início, para concluir pela total improcedência do auto de infração. Sustenta que a descrição mesmo que sucinta de alguns dos serviços contratados, mostra que, para a prestação dos serviços da impugnante (indústria de alimentos), eles são obviamente necessários e considerados legitimamente como insumos: análises laboratoriais exigidas pela ANVISA; montagens, ajustes e manutenções de linha de produção; serviços de limpeza específica exigida pelos órgãos regulatórios (higienização); controle de qualidade exigida pelos órgãos reguladores; consultoria de produção; software de produção; outsourcing de tratamento de alimentos (ex.: furação de frango); dezenas de instalações referentes à linha de produção, incluindo-se refrigeração para viabilizar produção de alimentos; entre tantos outros.

3.12. A segunda vertente é a que considera insumo como custo ou despesa operacional necessária, replicando conceitos técnicos extraídos da legislação do IRPJ. Expõe que partindo-se dessa definição de “insumo”, menos restritiva e vinculada à noção de custos e despesas operacionais necessárias, tal como fixada pela legislação do IRPJ, a autuação se mostra ainda mais descabida e ilegal.

3.13. Por fim, indica a recente corrente, que não segue nem a legislação do IPI, nem a legislação do IRPJ, e que considera insumo como todo valor que participa ou afeta a geração da receita tributável, aduzindo que tal corrente se observa em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), este último ainda não concluído, mas que permite considerar que insumos seriam todos os encargos que “possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do

serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”.

3.14. Dessa forma, também sob esse cenário, afirma que a conclusão é a mesma, no sentido de que o auto de infração guerreado deve ser cancelado.

3.15. Diante de todo o exposto, requer que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente, com seu subsequente cancelamento.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

Ementa: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROVA GENÉRICA E INSUFICIENTE. LANÇAMENTO MANTIDO.

Mantém-se o lançamento efetuado em face de glosa em crédito do regime não cumulativo referente à aquisição de insumos, quando as provas apresentadas pelo sujeito passivo são genéricas e insuficientes para comprovar a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço utilizado no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, isto é, não forem devidamente provados os critérios da essencialidade ou relevância dos dispêndios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

Ementa: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROVA GENÉRICA E INSUFICIENTE. LANÇAMENTO MANTIDO.

Mantém-se o lançamento efetuado em face de glosa em crédito do regime não cumulativo referente à aquisição de insumos, quando as provas apresentadas pelo sujeito passivo são genéricas e insuficientes para comprovar a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço utilizado no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, isto é, não forem devidamente provados os critérios da essencialidade ou relevância dos dispêndios.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA. Observados os requisitos formais e materiais exigidos na legislação, reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

ALEGAÇÕES E PROVAS GENÉRICAS. CORRELAÇÃO DE FATOS IMPRECISA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da sua defesa, trazer todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir, devendo ser desconsideradas as alegações e provas genéricas ou com imprecisa correlação com os fatos que se pretende provar.

Impugnação Improcedente.**Crédito Tributário Mantido.**

No recurso voluntário, a Recorrente reitera a alegação de nulidade do auto de infração, ao argumento de que a glosa integral dos créditos de PIS/COFINS foi efetuada sem qualquer critério técnico ou análise individualizada dos serviços tomados, o que violaria os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação do ato administrativo. Sustenta que a fiscalização adotou interpretação ultrapassada e restritiva do conceito de insumo, desconsiderando o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, que, sob a sistemática de recursos repetitivos, definiu que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e da relevância.

Aduz que, durante o procedimento fiscal, atendeu a diversas intimações e apresentou extensa documentação, incluindo planilhas com a descrição de mais de duas mil notas fiscais, detalhando os serviços contratados e apontando sua vinculação à atividade industrial da empresa, como higienização exigida por órgãos reguladores, manutenção de equipamentos, análises laboratoriais, controle de qualidade, logística e armazenagem. Alega, ainda, que exigências adicionais da fiscalização — como a apresentação de justificativas individualizadas para cada documento fiscal — configuram prova de difícil produção, incompatível com os prazos concedidos e desproporcional frente à complexidade operacional de uma indústria de grande porte.

Argumenta, também, que houve indevida inversão do ônus da prova, sendo-lhe imposta a obrigação de demonstrar negativamente que nenhum dos serviços tomados seria excluído do conceito de insumo. Ressalta que a ausência de diligência in loco e a desconsideração das provas documentais reforçam o caráter presumido e não motivado da autuação, o que, em sua visão, compromete a legalidade do lançamento.

Ao final, requer a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral do auto de infração, ou, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para que seja realizada análise individualizada dos documentos apresentados, com a devida consideração dos critérios definidos pela jurisprudência administrativa e judicial sobre o conceito de insumo no regime não cumulativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ/Recife, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de auto de infração lavrado para glosar integralmente créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, sob o fundamento de ausência de comprovação da natureza de insumo dos serviços tomados no exercício de 2012.

A impugnação foi apresentada tempestivamente e preenche os requisitos legais para seu conhecimento. Assim, conheço da presente impugnação para, no mérito, proceder à sua análise.

A contribuinte, sociedade atuante no setor industrial alimentício, alega que a fiscalização desconsiderou a documentação apresentada e adotou entendimento ultrapassado quanto ao conceito de insumo, glosando todos os créditos com base em presunções genéricas, sem análise individualizada das operações.

Reitera, em sede recursal, os argumentos anteriormente expostos, sustentando tanto a nulidade do lançamento quanto o direito ao crédito, com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.221.170/PR) e na essencialidade dos serviços contratados para a consecução de suas atividades industriais.

No mérito, discute-se o direito ao crédito das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, no regime não cumulativo, sobre o montante de R\$ 23.978.150,00 declarado pela Recorrente no DACON do exercício de 2012 como “serviços utilizados como insumos”.

A Recorrente afirma que os serviços tomados — como higienização industrial, manutenção de equipamentos, análises laboratoriais, armazenagem e transporte — seriam essenciais ao desempenho de suas atividades industriais, motivo pelo qual deveriam ser reconhecidos como insumos para fins de creditamento. Sustenta que a fiscalização adotou interpretação ultrapassada e excessivamente restritiva do conceito de insumo, contrariando a tese fixada no REsp 1.221.170/PR, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos.

A decisão de primeira instância manteve integralmente o lançamento, reconhecendo que a documentação apresentada foi insuficiente para comprovar a essencialidade dos serviços alegados. A DRJ destacou a ausência de elementos concretos que demonstrassem o nexo entre os serviços tomados e o processo produtivo, não se verificando, portanto, o preenchimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito.

A Recorrente requer, de forma alternativa, a conversão do julgamento em diligência, a fim de que os documentos apresentados — em especial a planilha de notas fiscais

com mais de dois mil lançamentos — sejam analisados de forma pormenorizada pela fiscalização, com eventual emissão de parecer que discrimine os serviços passíveis de crédito.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, a diligência é medida excepcional e deve ser determinada quando o processo carecer de elementos indispensáveis à formação do convencimento do julgador, desde que tais elementos não estejam ao alcance da parte interessada ou sejam de apuração exclusiva da autoridade administrativa. É ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados. Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Entretanto, ao revisitar toda a documentação constante dos autos, infere-se que os elementos probatórios apresentados pela contribuinte revelam verossimilhança, na medida em que, em tese, podem conter dados aptos a sustentar o direito creditório pleiteado.

Constata-se, ainda, a juntada de planilhas em sede de recurso voluntário, nas quais há referência ao processo produtivo, acompanhadas das respectivas notas fiscais, o que reforça a necessidade de análise detida do conjunto probatório.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem intime ao Recorrente para apresentar laudo técnico acerca de seu processo produtivo, contendo a devida demonstração dos créditos que pretende descontar, e, à vista do referido laudo, proceda à avaliação da documentação apresentada junto ao Recurso Voluntário, observando-se, no que couber, a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do RESP 1.221.170 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, elaborando-se, ao final, novo relatório fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi