



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000028/2011-30
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-002.310 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SADIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que o pleito do contribuinte constante destes autos, em face do conceito de insumos definido no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018, seja reanalisado e, se ainda for possível, juntamente com o do processo nº 13983.000188/2005-34, cujo julgamento também foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 3201-002.253, de 20 de agosto de 2019.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Hélcio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa relativos a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior que não puderam ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por meio do despacho decisório nº 42/2011 (e-fls. 56 a 61), a repartição de origem considerou não declarada a compensação, tendo em vista que o pedido de ressarcimento já havia sido parcialmente indeferido pela Administração Tributária em processo anterior

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000028/2011-30

(13983.000188/2005-34), cuja ciência da análise conclusiva da Fiscalização e a interposição de manifestação de inconformidade antecederam a transmissão do PER/DCOMP deste processo.

A autoridade administrativa fundamentou sua decisão no art. 77 da IN RFB n.º 900/2008¹ e nos §§ 3º, VI, e 12, I, do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996².

Em sede de recurso hierárquico, o contribuinte alegou que o acórdão da Delegacia de Julgamento no processo n.º 13983.000188/2005-34 já havia sido objeto de recurso voluntário, protocolizado em 07/01/2010, posteriormente, portanto, à retificação do pedido de ressarcimento/compensação realizada neste processo, cujo valor pleiteado é inferior ao do processo anterior, não havendo que se falar da aplicação do art. 79, ao qual faz menção o art. 77 da IN RFB n.º 900/2008.

Arguiu, também, o contribuinte, que a autoridade administrativa nem sequer trouxera à baila as notas fiscais e os valores em discussão, limitando-se a dar como precluso o direito pleiteado, em verdadeira inobservância dos princípios maiores que regem o Processo Administrativo Fiscal (art. 2º da Lei n.º 9.784/1999).

O Superintendente-Adjunto deferiu a solicitação, considerando que, apresentado um novo pedido pelo contribuinte, cabia à autoridade administrativa analisá-lo, verificando se se tratava ou não do mesmo crédito.

A par dessa decisão, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e prestar esclarecimentos quanto à duplicidade de pedidos de ressarcimento, tendo ele asseverado que tal duplicidade decorreria da edição da Solução de Consulta n.º 214 SRRF/9ª RF/Disit, de 01/06/2009, na qual fora-lhe autorizado o creditamento integral das aquisições de insumos da agroindústria.

Diante do esclarecimento prestado pelo contribuinte, a repartição de origem questionou a Superintendência da Receita Federal se uma possível análise de mérito no âmbito do presente processo (conforme determinara a própria Superintendência) com eventual deferimento do crédito não poderia ensejar uma possível duplicidade de reconhecimento de direito creditório, haja vista que não se conhecia o teor da decisão que viria a ser prolatada pelo CARF, tendo em vista que o crédito de agroindústria havia sido objeto de glosa no processo n.º 13983.000188/2005-34. De acordo com a autoridade administrativa de origem tal risco somente estaria eliminado caso o contribuinte expressamente renunciasse ao direito de crédito nas aquisições da agroindústria no âmbito do processo administrativo 13983.000188/2005-34.

¹ Art. 77. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação.

² Art. 74 (...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (...)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000028/2011-30

A Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência respondeu ao questionamento da repartição de origem arguindo que o motivo da apresentação do segundo pedido de ressarcimento fora o entendimento exposto na Solução de Consulta n.º 214, de 1 de junho de 2009, em que se estabeleceu que “*no período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF n.º 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003*”.

Diante disso, ainda segundo a Disit, o contribuinte passou a apurar, sobre a aquisição de insumos agropecuários, créditos previstos no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e não mais o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei n.º 10.925, de 2004, créditos aqueles que tinham não apenas base legal diversa, como também requisitos, alíquotas e bases de cálculo diferentes. A alteração de base legal e, por consequência, dos demais elementos definidores dos *quantum* do crédito, permitiram ao contribuinte calcular um saldo passível de ressarcimento maior do aquele apurado originalmente e, em razão disso, apresentou pedido de ressarcimento complementar, uma vez que já não era possível a retificação do primeiro pedido em razão do contido no art. 77 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.

A Disit argumentou, ainda, que, no processo n.º 13983.000188/2005-34, a repartição de origem havia glosado créditos distintos dos créditos do presente processo, pois naquele, somente foram glosados créditos relativos a (i) IPI recuperável no valor dos insumos, (ii) insumos tributados por alíquota zero, (iii) aquisição de pessoas jurídicas não domiciliadas no País, (iv) aquisições de insumos correspondentes a operações fictas, (v) estorno de crédito relativo a devolução de vendas, (vi) materiais que não se caracterizam como insumos e (vii) serviços que não se constituem insumos.

Segundo a Divisão de Tributação, o item VIII do despacho decisório do processo n.º 13983.000188/2005-34 tratou apenas da impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, mas em momento algum cuidou da matéria abordada na Solução de Consulta n.º 214, de 2009.

Diante dos esclarecimentos prestados pela Superintendência, a repartição de origem passou a analisar o pedido de ressarcimentos destes autos.

Da análise, glosaram-se créditos referentes a aquisições que não constavam do arquivo de notas fiscais apresentados pelo contribuinte ou que haviam sido apresentados de forma precária, com dados insuficientes à efetiva comprovação da existência da operação.

Foram glosados, também, créditos referentes a itens da memória de cálculo apresentada que não continham as informações minimamente necessárias à análise do enquadramento do produto ao conceito de insumo (como a descrição da mercadoria e o NCM), bem como créditos relativos a produtos que indubitavelmente não se enquadravam no conceito de insumo e que não constaram da relação dos produtos consumidos no processo produtivo, a saber: (i) embalagens destinadas a transporte, (ii) despesas com aquisição e transporte de maravalha de pinus, (iii) aquisição de suco de maracujá natural longa vida, (iv) aquisição de lenha comum não consumida no processo produtivo, (v) aquisição de solventes e doce de leite em pasta e (vi) transporte de miúdos congelados, por se tratar do próprio produto final.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.000028/2011-30

Ao final, refez-se o rateio das aquisições de insumos imputando-as às receitas de exportação e importação, sendo concedido o direito ao ressarcimento dos créditos vinculados às receitas de exportação.

Em Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral de seu crédito e a homologação das respectivas compensações, arguindo o seguinte:

a) em relação às glosas de créditos referentes a aquisições que não constavam do arquivo de notas fiscais ou que foram apresentados de forma precária, incumbiria à autoridade competente, segundo o artigo 65 da IN 900/2008 da RFB, o poder-dever de diligenciar junto ao estabelecimento da pessoa jurídica para examinar a escrituração contábil e fiscal e verificar a exatidão das informações prestadas;

b) necessidade de verificação do rateio realizado para aferição do valor referente ao mercado interno e o valor para exportação, pois a autoridade fiscalizadora concedera crédito apenas em relação às operações de exportação, enquanto a própria IN 900/2008 autorizava créditos decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, hipóteses essas que alcançavam vendas no mercado interno confirmadas em eventual perícia;

c) o conceito de insumo encontrava-se definido em lei, que devia ser interpretado como todos os ônus que uma pessoa jurídica tivesse para a consecução de sua atividade-fim (conceito econômico de insumos), em conformidade com jurisprudência do CARF;

d) quanto aos fretes *intercompany* de produtos acabados (pallets e embalagens), tratava-se de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica;

e) no que se refere aos créditos glosados em razão do fato de o contribuinte não ter definido, com clareza, a natureza da operação que os originou, o administrador público não podia negligenciar na produção das provas a seu cargo, pretendendo transferir para o contribuinte o ônus de produzir prova negativa;

f) impossibilidade do uso exagerado de indícios ou presunções que não estivessem amparados em fatos claramente demonstrados;

g) necessidade de realização de perícia.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.000028/2011-30

os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos previsto para a Contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins no regime da não-cumulatividade, devem ser incluídos como passíveis de ressarcimento e compensação os créditos relacionados a vendas para o mercado externo e também a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Quanto ao rateio para aferição do valor referente ao mercado interno e o valor para exportação, concluiu a autoridade julgadora, após efetuar os cálculos correspondentes, que, apesar do entendimento correto do contribuinte, o resultado da apuração havia sido inferior ao valor já concedido pela repartição de origem que, por equívoco, utilizara os percentuais referentes a vendas para o mercado interno como sendo passíveis de ressarcimento e compensação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/05/2014 (e-fl. 218), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/06/2014 (e-fl. 220) e requereu a realização de diligência/perícia e o reconhecimento integral do seu direito, repisando os mesmos argumentos de defesa, exceto em relação ao rateio sobre o qual não mais se manifestou.

Em 25/07/2017, o Recorrente trouxe aos autos laudo técnico acerca do seu processo produtivo.

A este processo foi apensado o processo nº 10925.720243/2011-51 contendo a mesma Declaração de Compensação sobre a qual se controverte nestes autos, cujo débito declarado fora inscrito em dívida ativa, inscrição essa já devidamente cancelada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000028/2011-30

Conforme acima relatado, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação sobre os quais se controverte nestes autos se referem ao mesmo período de apuração do direito creditório pleiteado no processo administrativo n.º 13983.000188/2005-34, cujo Recurso Voluntário foi apreciado por este Colegiado em 20 de agosto de 2019, tendo a turma decidido, por meio da Resolução n.º 3201-002.253, converter o julgamento em diligência para análise do laudo apresentado pelo contribuinte acerca do seu processo produtivo, laudo esse também juntado aos presentes autos.

Conforme consta do relatório supra, neste processo, a Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal respondeu ao questionamento da repartição de origem informando que o motivo da apresentação do segundo pedido de ressarcimento (o deste processo) fora o entendimento exposto na Solução de Consulta n.º 214, de 1 de junho de 2009, em que se estabeleceu que *“no período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF n.º 636/2006 (04/04/2006), [podiam] ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003”*.

Eis a ementa da referida solução de consulta:

Solução de Consulta SRRF/9aRF/Disit n.º 214, de 1º de junho de 2009

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO INTEGRAL. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. No período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF n.º 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É possível a alteração dos créditos descontados nesse período, sendo exigida a entrega de Dacons e DCTFs retificadoras relativas ao período com créditos alterados.

Cabe a compensação com outros tributos e a restituição, bem como a correção pela Selic dos valores a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior da COFINS. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos créditos da não-cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

Em todos os casos, descabe a correção para créditos oriundos da sistemática não-cumulativa.

Segundo a Disit, a par da solução de consulta, o contribuinte passou a apurar, sobre a aquisição de insumos agropecuários, créditos previstos no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e não mais o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei n.º 10.925, de 2004, créditos aqueles que tinham não apenas base legal diversa, como também requisitos, alíquotas e bases de cálculo diferentes. Dessa forma, a alteração de base legal e, por consequência, dos demais elementos definidores dos *quantum* do crédito, permitiram ao contribuinte calcular um saldo passível de ressarcimento maior do aquele apurado originalmente e, em razão disso, apresentou pedido de ressarcimento complementar, uma vez que já não era possível a retificação do primeiro pedido em razão do contido no art. 77 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000028/2011-30

A Disit argumentou, ainda, que, no processo n.º 13983.000188/2005-34, a repartição de origem havia glosado outros créditos que não os do presente processo, pois naquele, somente foram glosados créditos relativos a (i) IPI recuperável no valor dos insumos, (ii) insumos tributados por alíquota zero, (iii) aquisição de pessoas jurídicas não domiciliadas no País, (iv) aquisições de insumos correspondentes a operações fictas, (v) estorno de crédito relativo a devolução de vendas, (vi) materiais que não se caracterizam como insumos e (vii) serviços que não se constituem insumos.

Segundo a Divisão de Tributação, o item VIII do despacho decisório do processo n.º 13983.000188/2005-34 cuidou apenas da impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, que deveria ser utilizado somente para deduzir a contribuição devida em cada período, mas em momento algum se referiu à matéria abordada na Solução de Consulta n.º 214, de 2009.

Compulsando os autos do processo n.º 13983.000188/2005-34, apreciado por este Colegiado em 20 de agosto de 2019, confirmam-se as constatações da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal acima expostas, concluindo-se, portanto, que os créditos sob análise neste processo são diversos daqueles controvertidos no processo anterior.

Contudo, apesar de o direito creditório deste processo decorrer somente do entendimento adotado na Solução de Consulta n.º 214 SRRF/9ª RF/Disit, de 01/06/2009, que autorizou ao contribuinte o creditamento integral das aquisições junto a pessoas jurídicas e cooperativas de insumos da agroindústria, a autoridade administrativa, ao analisar seu pleito, efetuou glosas de créditos considerados não comprovados ou relativos a aquisições de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo, havendo liame, por conseguinte, com parte das matérias enfrentadas no processo n.º 13983.000188/2005-34, em que se controverte também sobre o conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições.

No processo n.º 13983.000188/2005-34, constatou-se que o contribuinte, originalmente, contabilizava as aquisições junto a pessoas físicas (e não a pessoas jurídicas e cooperativas, conforme ocorre neste processo) de bens e serviços utilizados na produção como créditos de insumos, passando, após as glosas efetuadas pela Fiscalização, a demandar que tais valores fossem considerados no cálculo do crédito presumido da agroindústria.

Apesar de os itens glosados nestes autos, conforme já apontado, serem distintos dos itens controvertidos no processo n.º 13983.000188/2005-34, nesse último, houve glosas, na repartição de origem, de aquisições de bens e serviços junto a pessoas jurídicas e cooperativas considerados não enquadrados no conceito de insumo, tendo sido o julgamento convertido em diligência justamente para se reanalisar tal enquadramento em face da mudança de entendimento da Receita Federal após a edição do Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17/12/2018.

Nesse contexto, apesar da inexistência de vinculação direta entre os processos, há pontos comuns - o mesmo tributo (PIS), a mesma matéria (ressarcimento/compensação) e o mesmo período de apuração (3º trimestre de 2005) -, contendo ambos os processos o mesmo laudo técnico relativo ao processo produtivo do Recorrente, mostra-se salutar que o presente julgamento também seja convertido em diligência à repartição de origem para que o pleito do contribuinte constante destes autos, em face do conceito de insumos definido no Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17/12/2018, seja reanalisado na repartição de origem e, se ainda for

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.310 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000028/2011-30

possível, em conjunto com o do processo n.º 13983.000188/2005-34, cujo julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3201-002.253, de 20 de agosto de 2019.

Caso a diligência determinada pela resolução n.º 3201-002.253 já tiver sido realizada no momento em que a análise desta se iniciar, que se observem os resultados lá apurados, inclusive para se evitar eventual duplicidade de creditamento, considerando a possibilidade de haver uma reanálise do ressarcimento/compensação mais ampla em relação à análise original.

Há que se ressaltar, ainda, que, inobstante os processos se referirem a matérias distintas, não se pode descartar a possibilidade dos créditos controvertidos nestes autos já terem sido considerados, ainda que parcialmente, na apuração da contribuição devida no período, na própria escrita fiscal do contribuinte, devendo a autoridade administrativa se ater a essa particularidade com vistas a se evitar também essa outra possibilidade de duplicidade de creditamento.

Após o término da diligência ora determinada, o Recorrente deverá ser cientificado dos seus resultados, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se pronunciar, após o quê os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis