



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



**Processo nº** 10925.000357/2009-66  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-003.303 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2022  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## **Relatório**

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1575 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/PR de fls. 1537 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 1239, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 1234.

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

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER de n.º 04142.69508.151208.1.1.09-4903), no valor de R\$ 4.262.440,76, de créditos de Cofins não cumulativa do 3º trimestre de 2008 vinculados às receitas de exportação.

No Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, de fls.

1.216/1.235, o Auditor Fiscal relata a existência das seguintes inconsistências na apuração do crédito pleiteado.

Primeiramente discorre sobre “as aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos”. Após tecer comentários sobre a disposição legal que autoriza tais créditos, relaciona as glosas efetuadas sob a justificativa de que os bens e serviços, indicados abaixo, não se enquadram na condição de insumos. São eles:

- Material de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC, etc;
- Material de embalagens e etiquetas: caixas de papelão e etiquetas de uso interno;
- Peças de reposição e serviços gerais: peças para máquinas e equipamentos, peças de manutenção, peças e serviços de torno, de conserto de equipamento, de lavagem de roupas, de locação de guindaste, de manutenção de máquinas, de instalação de equipamento, etc;
- Material de segurança: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, botas sete léguas, etc;
- Conservação e limpeza: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia, etc;
- Manutenção predial: argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneira, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil, etc;
- Ovos incubáveis: serviços adquiridos de pessoas físicas, em desacordo com a legislação;
- Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos e de transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa;
- Outros itens: lavagem de uniforme, cimento, conserto de lava jato, pintura, etc.

Na sequência, disserta sobre a definição de insumos na legislação do PIS/Pasep e da Cofins. Afirma que a empresa em epígrafe se dedica à fabricação de produtos de carne, de modo que apenas geram direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos mesmos.

Por fim, demonstra mensalmente os créditos totais glosados nas linhas 02 (bens) e 03 (serviços) do Dacon.

Após, no tópico “despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, relaciona diversas notas fiscais que, segundo a interessada, foram utilizadas para calcular o respectivo crédito, mas que, na verdade, tratam-se de gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais, que não geram direito ao crédito.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

Demonstra, por fim, os valores mensalmente glosados.

No tópico “Crédito presumido – atividades agroindustriais”, narra os seguintes erros cometidos pela interessada:

1. os valores creditados referentes às aquisições no período estão sendo alocadas indevidamente no campo de Receita de Exportação, o que geraria o direito de ressarcimento do referido montante, entretanto conforme a literalidade do art. 8º da lei 10.925/2004, o mesmo só dá direito a deduções da própria contribuição, sendo assim o valor de mercado externo foi zerado e transferido para o mercado interno;

2. a requerente aplicou incorretamente o percentual de 60% , do inciso I, §3º, art. 8º, sobre os insumos adquiridos como: milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões p/term suicooper, aves para abate. Conforme as respectivas classificações fiscais-TIPI (1005.90.10; 1005.90.10; 0103.91.00; 0103.91.00 e 0105.99.00), as referidas mercadorias tem como enquadramento legal o percentual de 35% das alíquotas previstas no art. 2º das Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Sendo assim, referidos valores a maior devido à aplicação incorreta do percentual de 60%, foram devidamente glosadas.

Demonstra os valores mensalmente glosados do crédito presumido relacionado às atividades agroindustriais.

No tópico “Créditos a descontar na importação – Cofins paga”, explica as disposições legais que tratam do tema. Diz que considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação. Esclarece que “foi realizada uma redistribuição das DI’s, em função da data do seu registro (competência), conforme as cópias dos comprovantes de recolhimento PIS/Cofins Importação (fls. 325 a 463), solicitado pelas intimações em anexo ao processo, sendo desta forma recomposto o valor do crédito referente às contribuições efetivamente pagas”. Relaciona as citadas DI e demonstra os respectivos créditos a serem apurados em cada mês do trimestre analisado.

Esclarece, ainda, que as importações com o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins suspensos em virtude do art. 14 da Lei n.º 10.865/2004, que trata da importação sobre regimes aduaneiros especiais (drawback, no caso em análise), tiveram os créditos glosados, já que não houve o efetivo pagamento das contribuições.

Demonstra mensalmente as glosas efetuadas.

Por fim, conclui no seguinte sentido:

Reconhecer parcialmente o direito creditório postulado, para considerar o valor de R\$ 17.650.722,64 como saldo dos créditos da contribuição para a COFINS, sendo que R\$ 14.478.414,12 são a título de mercado interno, estes passíveis de compensação somente com débitos da própria contribuição para a COFINS e R\$ 3.172.308,52 são a título de mercado externo, remanescentes ao final do 3º trimestre de 2008. passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 72, §5º, I, da IN S R F n.º. 900/2008;

Cientificada em 22/09/2009, a contribuinte apresentou em 21/10/2009 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

Inicialmente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas.

Após, no tópico “bens e serviços não enquadráveis como insumos”, aduz que a decisão prolatada desconsidera as disposições legais e doutrinárias e utiliza um conceito restrito de insumos. Entende que os bens cujos créditos foram glosados se enquadram perfeitamente no conceito de insumos.

Argumenta que as peças de reposição também estão albergadas no conceito de insumo. Alega que existe o direito ao creditamento em relação a tais produtos, dada a similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, de acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta n.º 80, de 13/06/2008.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

Diz que o mesmo raciocínio é válido para os demais insumos como, por exemplo, avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça, proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais, detergentes, vassouras, serviços de ajardinamento e limpeza, serviços de bens móveis, que a despeito de não comporem o produto final, se desgastam no processo produtivo.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, aduz que é equivocada a posição da autoridade fiscal, segundo a qual tais materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte. Informa que tais bens têm por fim garantir a proteção do produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo. Explicita particularidades de algumas embalagens especiais, afirmando que elas são colocadas com fins comerciais. Afirma que a embalagem e a etiqueta são para a proteção de produto e que, assim, estão abrangidas pelo conceito de insumos.

No que tange às aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, defende que, por serem essenciais ao seu processo produtivo, estão albergados pelo conceito de insumo.

Alega, ademais, que os equipamentos de proteção individual são obrigatórios e que tais despesas são indispensavelmente consumidas na produção.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física. Informa que a adoção do modelo de produção integrado consiste numa combinação de estágios sucessivos de produção em propriedade da empresa ou de terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária. Esclarece que nesse modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e/ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, e que o produtor rural pessoa física, chamado de parceiro integrado, cuida das matrizes poedeiras até a fase anterior à incubação dos ovos. Explica que o parceiro cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos.

Relata que o parceiro produtor recebe da empresa uma parcela da produção, obtendo para si uma parte do que foi produzido. Diz que tal parcela, normalmente é vendida para a empresa.

Afirma que esse é o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida à empresa. Informa que o produtor rural emitiu nota fiscal para acobertar a venda de sua parte na produção e que o contrato e as notas fiscais acostadas aos autos, em caráter exemplificativo, atestam o alegado.

Argumenta, por outro lado, que os ovos e/ou os ovos incubáveis estão classificados na TIPI na posição NCM 04.07.00. Relata que a Lei n.º 10.925/04, que regula o crédito presumido, determinou que o percentual de 60% fosse aplicado sobre o valor da aquisição para determinação dos créditos da não cumulatividade.

Pede a reforma da glosa sobre as aquisições de ovos para incubação ou que, no mínimo, se reconheça o crédito presumido sobre tais compras.

No que diz respeito à glosa de créditos sobre os valores relacionados às “Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda”, assevera que os documentos acostados infirmam a alegação da autoridade fiscal. Explica que os serviços de transporte glosados não dizem respeito à transferência entre estabelecimentos, mas a fretes sobre vendas à clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial.

Esclarece que anexa, a título exemplificativo, documentos que demonstram que os serviços de frete dizem respeito à frete sobre venda de mercadorias e produtos. Informa que o demonstrativo acostado dá uma idéia dos valores glosados só a título de fretes sobre vendas.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

Entende que, ainda que se tratasse de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, tratar-se-ia de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica, em razão da adoção do sistema verticalizado de produção, que vai desde a produção de ovos e leitões, passando pelo abate e industrialização dos produtos derivados de aves e suínos até a comercialização dos produtos finais.

Explica que, para a consecução de sua atividade, possui granja de reprodutores de aves e suínos, incubatórios, fábricas de rações e concentrados, unidades de abate de aves e suínos, bem assim unidades onde são industrializados os derivados de aves e suínos, bem como filiais comerciais. Aduz que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para a outra deve ser considerado insumo de produção.

No que tange aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para fins de comercialização, alega que deve ser permitido o aproveitamento do crédito, como já foi estabelecido na Solução de Consulta n.º 71, de 28/02/2005, emitida pela 9ª Região Fiscal.

Entende ser indubitável que os valores relativos aos fretes sobre as transferências de um estabelecimento para outro, para fins de comercialização ou armazenagem, compõem o custo efetivo da mercadoria.

Conclui que merece reforma a decisão recorrida que negou a totalidade do direito ao crédito sobre os fretes, sejam eles sobre a venda efetiva de mercadorias, seja sobre as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa para fins de comercialização ou até mesmo de produção.

No tópico “Crédito presumido – atividades agroindustriais”, afirma que, inicialmente, o crédito presumido estava previsto no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas que, posteriormente, ele passou a ser disciplinado pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Diz que a RFB negou o direito ao ressarcimento, sob a alegação de que o art. 5º da Lei n.º 10.637/2002 e o art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, ao tratarem da compensação ou ressarcimento, referem-se exclusivamente aos créditos apurados na forma de seu artigo 3º das citadas leis, de modo que o crédito presumido definido pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 só poderia ser utilizado para dedução do PIS/Cofins devidos nas operações do mercado interno.

Aduz que tal entendimento inviabiliza a possibilidade de recuperação do tributo, pois se suas receitas provierem exclusivamente de operações de exportação, seus créditos presumidos ficarão sem qualquer serventia dada a impossibilidade de compensação com outros tributos ou devolução em dinheiro.

Alega que a interpretação literal dos arts. 5º e 6º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 podem dar sustentação ao entendimento fazendário, mas essa não é a única maneira de se interpretar tal norma. Salienta que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das citadas leis pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não cumulatividade das contribuições. Afirma que não se justifica no modelo não cumulativo apuração de créditos presumidos na ordem de 70% (PIS) e de 80% (COFINS) que eram os créditos que existiam nos tempos da incidência cumulativa. Entende que essa é a razão da revogação dos §§ do artigo 3º daquelas leis. Argumenta que tal mudança jamais teria objetivado impedir a compensação ou ressarcimento de créditos presumidos.

Assevera que, mesmo na vigência da Lei n.º 10.925/2004, os créditos presumidos são passíveis de compensação ou de ressarcimento, como previsto nos arts. 5º e 6º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, em razão de que o §1º desses artigos regula a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo art. 3º e não dizem que são exclusivamente aos créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis. Entende que tanto os créditos ordinários como os presumidos vinculam-se à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º das referidas leis, sendo, por isso, passíveis de ressarcimento.

Reclama que apenas reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implica a exportação de produtos onerados pelo PIS e pela

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.000357/2009-66

Cofins, em razão da incidência presumida dessas contribuições nas etapas de circulação dos bens utilizados como insumos na produção do produto exportado, fato que afronta os objetivos estabelecidos pelo legislador, que é o de não se exportar tributos.

Alega, outrossim, que o crédito presumido do PIS e da Cofins constitui uma forma de subvenção, que é definida pelo art. 12, § 3o, da Lei 4.320, de 1964. Com base em doutrina, afirma que o crédito presumido em debate funciona como estímulo financeiro para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Conclui que deve ser autorizado o ressarcimento do crédito presumido na proporção da receita de exportação.

Na sequência, aduz que deve também ser reformada a decisão relativa à glosa do percentual de 60% para 35% do crédito presumido sobre os gastos com insumos adquiridos como milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate. Alega ser equivocada a decisão, no mínimo em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, uma vez que, nos termos do art. 8o da Lei nº 10.925/04, para esses produtos, o percentual estabelecido é de 60% do valor da aquisição.

Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários nesse sentido.

No tópico “dos créditos a descontar – Cofins paga”, a interessada aduz que a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos reside noutra situação. Diz que nos meses do 2o trimestre de 2008 deixou de incluir no Dacon a totalidades das DI registradas no período. Argumenta que a totalidade das DI também não foram computadas pela autoridade fiscal. Afirma que o despacho decisório do 2o trimestre de 2008 prova tais afirmações. Pede a inclusão dos valores correspondentes às DI não lançadas, uma vez que não foram computadas nos meses do registro das mesmas e que não foram objeto de PER nos meses referidos, conforme anexo VII.

Requer, por fim, a reforma da decisão prolatada, a produção de todas as provas em direito admitido, que o presente recurso seja recebido com efeitos suspensivo e devolutivo, bem como seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de ressarcimento até a data da completa satisfação do crédito.

É o relatório.”

A ementa do acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem 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.

OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.000357/2009-66

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de produção de ovos para incubação correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a créditos da não cumulatividade.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO PREDIAL.

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Somente existe direito ao crédito sobre fretes nos casos em que eles estejam inequivocamente associados a operações de venda.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria, no período em análise, somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento ou compensação.

#### CRÉDITOS PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.

A alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/Pasep e de Cofins a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

#### CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Os créditos devem ser apropriados no período de apuração em que foram gerados, requerendo, portanto, a retificação do Dacon e da DCTF correspondentes.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

#### INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

#### PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

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

É o relatório.

### **Voto.**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

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

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

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos do processo produtivo e da realização da atividade econômica da empresa, na apuração das contribuições de PIS e COFINS não-cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a sistemática adotada nos créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e a IN SRF n.º 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, frequentemente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, em moldes semelhantes aos adotados na legislação do Imposto de Renda - IR.

Essa dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.221.170 – PR e registrou em sua ementa os seguintes entendimentos:

“EMENTA 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 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. 543-C 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.000357/2009-66

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. 543-C 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.”

Em seguida, o STJ veiculou matéria sobre o julgamento e mencionou a fixação da Tese 779:

#### “RECURSO REPETITIVO

10/05/2018 06:51

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

**Teses** O julgamento do tema, cadastrado sob o número **779** no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis **10.637/2002** e **10.833/2003**.”

“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.”

**Recursos repetitivos** O Código de Processo Civil de 2015 regula nos artigos 1.036 a 1.041 o julgamento por amostragem, mediante a seleção de recursos especiais que tenham controvérsias idênticas. Conforme previsto nos artigos 121-A do Regimento

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.000357/2009-66

Interno do STJ e 927do CPC, a definição da tese pelo STJ vai servir de orientação às instâncias ordinárias da Justiça, inclusive aos juizados especiais, para a solução de casos fundados na mesma questão jurídica.

A tese estabelecida em repetitivo também terá importante reflexo na admissibilidade de recursos para o STJ e em outras situações processuais, como a tutela da evidência (**artigo 311**, II, do CPC) e a improcedência liminar do pedido (**artigo 332**do CPC).

Na **página** de repetitivos do STJ, é possível acessar todos os temas afetados, bem como saber a abrangência das decisões de sobrestamento e as teses jurídicas firmadas nos julgamentos, entre outras informações.”

Percebe-se que o STJ confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo, conceito este que teve origem nos diversos julgados/precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por força do Art. 62 do Regimento Interno – RICARF, os entendimentos e teses fixadas no julgamento do REsp n.º 1.221.170 – PR, devem ser obrigatoriamente aplicados nos julgamento administrativos fiscais.

É importante destacar que o referido julgamento reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e da IN SRF n.º 404/04, de modo que, passou a ser ilegal exigir que exista o desgaste dos insumos no processo produtivo na avaliação da possibilidade de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos.

No presente caso em concreto, nem a autoridade de origem e nem a turma julgadora de primeira instância consideraram o resultado do julgamento do REsp n.º 1.221.170 STJ e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, assim como não houve nenhuma análise sobre o as etapas do processo produtivo e das atividades da empresa. Confira o seguinte trecho da decisão recorrida:

“Por outro lado, a regulação do conceito de insumo foi firmada por meio da **Instrução Normativa SRF no 247/2002 e da Instrução Normativa SRF no 404/2004**, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.o 10.637/2002 e n.o 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)”

Portanto, além das glosas terem sido todas realizadas sob uma premissa considerada ilegal, o conceito restrito de insumo previsto na Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e na IN SRF n.º 404/04, nota-se que as glosas foram realizadas de forma genérica.

Por exemplo, ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com peças de reposição de máquinas e equipamentos, materiais e serviços utilizados na manutenção predial, fretes diversos e despesas com armazenagem, movimentações e logísticas diversas.

Vejam que nem a autoridade de origem e nem mesmo a turma julgadora de primeira instância oportunizaram ao contribuinte a comprovação da essencialidade e relevância dos dispêndios com suas atividades econômica e, contraditoriamente, negaram os créditos sobre as aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos com base no conceito restrito

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.000357/2009-66

de insumo e a decisão recorrida adicionou como razão de decidir a falta de comprovação da função desses bens no processo produtivo:

“No caso concreto, a contribuinte não prova para nenhum dos bens glosados qual a função deles no processo produtivo, quais são as máquinas e os equipamentos em que são utilizados, quais as notas fiscais estão relacionadas a esses dispêndios, a conta contábil em que foram contabilizados e se eles foram imobilizados ou não. Sem tais informações torna-se impossível avaliar se os gastos incorridos podem se enquadrar no conceito de insumos.

Diante do exposto, entende-se que não é possível conceder o crédito pretendido, pois a interessada não demonstrou, em relação às glosas especificamente feitas (Anexo I), se e quais os bens são partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de equipamentos industriais e que os créditos pretendidos dizem respeito a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa. Enfim, nega-se o direito pretendido, nesse caso em específico, por falta de provas.”

É condição sem a qual não haverá solução de qualidade à presente lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, a exata definição de quais bens e serviços adquiridos serviram como base para o aproveitamento do crédito pleiteado, assim como a identificação de qual momento e fase do processo produtivo e etapa da atividade econômica da empresa eles estão vinculados.

Sem a devida análise cruzada de tais informações o julgamento poderá fundamentar-se em presunções genéricas e irá, conseqüentemente, deixar de observar a legislação, os precedentes administrativos e judiciais.

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

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

(i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018;

(ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e;

(iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

É a resolução.

(assinatura digital)

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.303 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.000357/2009-66

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.