



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.907011/2011-13
RESOLUÇÃO	3201-003.758 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF BRASIL FOODS S/A (SUCESSORA DE SADIA S/A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta no anexo relatório técnico elaborado pelo INT e, posteriormente, em petição separada, laudo técnico produzido pela TYNO Consultoria sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de se comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018, (ii) apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018, (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo da diligência, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao CARF para prosseguimento. Vencida a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pilarissi, que considerava que os autos já se encontravam hábeis para o julgamento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

O presente processo trata do Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, PER/DCOMP nº 30908.83713.021008.1.1.089378, cumulado com declarações de compensação, tendo como valor do pedido o montante de R\$ R\$ 6.168.125,29. Esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), são decorrentes das operações da interessada com o mercado externo em razão de vendas efetuadas com não incidência das contribuições que remanesceram ao final do 2º trimestre de 2008, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“A autoridade fiscal relata que para confirmação dos valores declarados em Dacon como origem dos créditos a descontar: verificou a compatibilidade das operações de aquisições geradoras de crédito com a receita declarada pelos principais fornecedores; e verificou a regularidade e integridade do crédito, por meio de auditorias das memórias de cálculo, análise do correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP) nas respectivas linhas do Dacon e conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, de acordo com técnicas de auditoria e critérios definidos pelo Auditor Fiscal, onde foram considerados o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo.

Informa que foram utilizadas planilhas auxiliares para reproduzir os valores do Dacon, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos).

1. Ficha 16A Bens adquiridos no mercado internº Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, ficha 16B – aquisições no mercado interno, foram glosados os valores que seguem:

1.1. Da linha 02 – bens utilizados como insumo Da linha 02 foram glosados os valores referentes a:

1.1.1. aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo A autoridade fiscal relata que glosou os valores das notas fiscais de aquisições de mercadorias e serviços que não se enquadram no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, pois consistiriam de “despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial”. Assim relaciona o principais itens glosados:

Uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal: luva, avental, respirador descartável, bota/botina de segurança, protetor auricular, óculos de segurança, sapato de segurança, camisa/camiseta, absorvente higiênico, calça; b. Materiais de limpeza / desinfecção: detergente; c. Produtos para movimentação de cargas / embalagens utilizadas para transporte: pallet ; d. Combustíveis (não exercem ação direta sobre o produto): hexano, óleos, GLP, acetileno, gases em geral; e. Ferramentas e materiais utilizados em máquinas/equipamentos: correia, corrente, lubrificantes, mangueira hidráulica, mangote, graxa, botão, disjuntor, fita isolante, fusível, reator, resistência, retentor, rolamento, selo mecânico, válvula, abraçadeira, arruela, bucha, conector, parafuso, porca sextavada, rebite, argônio, agulha, bucha; f. Bens do ativo imobilizado: animais reprodutores e de lactação (não são consumidos na produção) e ração por eles consumida; g. Outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada:

enzima protease 1.1.2. aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e aquisições sujeitas à alíquota zero Dos valores informados para a linha 2 do Dacon a autoridade fiscal glosou, com fundamento nos incisos I e II do §2º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os valores referentes a bens adquiridos de pessoas físicas e, também, bens que estavam, à época da aquisição, sujeitos à alíquota zero da contribuição, conforme constatado por meio da NCM da aquisição ou pela própria descrição do material constante da planilha de memória de cálculo apresentada. Informa que a planilha contendo os itens glosados foi anexada aos autos. Assim relaciona o principais itens glosados:

Os principais itens sujeitos à alíquota zero glosados são: vacina vetorial, vitaminas, metionina, pantotenato de cálcio, biotina, ovo fértil, farinha de milho, cebola natural congelada, cebola desidratada, leite em pó, requeijão, mata mosca, champignon, bentonita sódica, terra filtrante, treonina, tomate cubo supergelado, digluconato de clorexidina, queijo prato e ricota.

1.1.3. aquisições de insumos com suspensão de PIS e Cofins A autoridade fiscal relata que excluiu os valores das aquisições de insumos com venda suspensa de PIS/Cofins, que não geram crédito regular (linha 02), mas somente crédito presumido de atividades agroindustriais. Assim coloca:

Com relação aos insumos “boi castrado”, “boi castrado rastreado”, “boi inteiro”, “boi marruco”, “frango corte p/ abate”, “milho em grão”, “novilha”, “novilha

rastreada”, “peru 21 dias p/ terminação”, “peru parceria”, “suínº geral p/ abate”, “suíno parceria”, “vaca” e “vaca rastreada”, tratase de insumos com venda suspensa de PIS/COFINS, conforme art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e conforme item 2.1.6 deste Despacho. São aquisições sujeitas, portanto, somente a crédito presumido de atividades agroindustriais.

Acrescenta que considerase que os fretes relativos às aquisições sujeitas a crédito presumido de atividades agroindustriais também podem gerar crédito, mas somente nº mesmo percentual de crédito presumido. E informa que os valores referentes a essas glosas foram adicionados à Linha 27 (ajustes positivos de créditos) da ficha 16B do Dacon.

1.1.4. diferença apurada entre memória de cálculo e Dacon Além das glosas supracitadas, foi glosada a diferença de R\$ 35.457.857,84 entre o valor declarado na linha 02 da ficha 16B do Dacon de abril/2008 e o valor comprovado.

1.2. linha 03 serviços utilizados como insumo Dos montantes informados para linha 03, foram glosados os valores de aquisições que não se enquadram como serviços e, também, serviços que não se enquadram nº conceito de insumo. A planilha contendo os itens da Linha 03 glosados se encontra anexa aos autos.

1.3. linha 04 Despesas de energia elétrica:

Foram glosados da memória de cálculo os valores que não se referem a energia elétrica consumida nos estabelecimentos, mas, considerando os CFOP lá registrados(2.352), consistem de aquisições de serviços de transporte.

1.4. linha 06 Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica:

Foram glosados valores referentes a aluguéis pagos a pessoa física; itens cujo campo CNPJ/CPF da planilha não foi informado e referentes; 1.5. linha 07 Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda:

Foram glosados valores pagos a pessoas físicas e os valores das notas cujo CFOP e descrição indica que a correspondente operação não se refere a despesa com serviço de armazenagem e fretes; sobre essas glosas o fiscal assim dispõe:

De acordo com a classificação no CFOP e com a descrição do serviço constante da memória de cálculo apresentada para justificar os créditos relativos às despesas referidas neste item, diversas notas fiscais não se referem a despesas de armazenagem nem a fretes em operações de venda – como exemplos, aquisição de serviço de comunicação (CFOP 1.303), compra de bem para o ativo imobilizado (CFOP 2.551), compra de material para uso ou consumo (CFOP 1.556), compra para industrialização (CFOP 1.101), locação de veículo, mãodeobra geral e serviço de lavação – e, por isso, foram glosadas.

1.6. linha 09 Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

Foram glosados valores referentes a despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos após de 1º de maio de 2004; 1.7. linha 10 Créditos com base no valor de aquisição:

foram glosados os valores referentes a:

1. diferenças entre as depreciações calculadas pelo contribuinte (em 48 meses, nos termos do §14 do art 3º da Lei nº 10.833/2003) e a depreciação correta, conforme o disposto na IN SRF nº 162/1998, Anexo II prazo de 300 meses para edificações e benfeitorias; 2. aquisições registradas sem nenhuma descrição que possibilite a identificação da máquina/equipamento.

1.8. linha 27 Créditos presumidos de atividades agroindustriais:

Relata a autoridade fiscal que da análise das planilhas de memória de cálculo (em mídia digital juntada ao processo físico), concluiu que a empresa possui diversas aquisições cujo enquadramento do percentual de 60% está equivocado. As referidas aquisições têm como enquadramento legal o percentual de 35% ou o percentual de 50% das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003. Sendo assim, foi glosada toda a diferença, subtraindo o valor da Linha 26.

Também foram glosados os valores das aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (animais reprodutores) e de insumos não destinados à alimentação (lenha, refil de madeira); e os valores de compras de bens destinados à comercialização, conforme o CFOP informado pelo contribuinte.

2. Ficha 16B Bens adquiridos no mercado externo Da base de cálculo dos créditos informados na linha 02 das ficha 16B – referentes a aquisições de insumos no mercado externo, com fundamento no inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 que autoriza o creditamento sobre bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês, foram glosados os valores:

1. das aquisições bens que estavam, à época da aquisição, sujeitos à alíquota zero da contribuição, o que se constata por meio da NCM da aquisição ou pela própria descrição do material constante da planilha de memória de cálculo.

2. das aquisições bens que não se enquadram no conceito de insumo (exemplos: agulha, anel, bico, bomba, bucha, cabeçote, correia, eixo, engate, esteira, forma, motor, navalha, raspador, resistência, roda, sensor, telha, amortecedor, bobina, borracha, cabo, calha, capa, capacitor, chave, elemento, eletrodo, fechadura, guia, haste, kit freio, luva, mola, motor, parafuso, placa, polia, porca, raspador, resistência, sapata, selo mecânico, transformador, bocal).”

Após a glosa de parte dos créditos, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada pela 4ª Turma da DRJ/FNS. A decisão da DRJ/FNS deu provimento parcial à Manifestação de Inconformidade, aceitando somente o óleo de xisto como insumo, portanto cancelando a glosa em relação a esse item.

Irresignada, a parte interpôs o presente Recurso Voluntário, discutindo em síntese, no mesmo sentido da Manifestação de Inconformidade:

- a) **Conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS;**
- b) **Créditos de custos relacionados com uniformes, equipamento de proteção e materiais de limpeza;**
- c) **Créditos de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte (pallets);**
- d) **Crédito pela aquisição de combustíveis empregados no processo de industrialização;**
- e) **Crédito pela aquisição de ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos;**
- f) **Crédito sobre animais reprodutores e de lactação;**
- g) **Créditos de insumos com alíquota zero;**
- h) **Créditos pela aquisição de bens com suspensão das contribuições;**
- i) **Da existência na diferença de valores informados em DACON;**
- j) **Crédito decorrente da aquisição de energia elétrica;**
- k) **Crédito decorrente de despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;**
- l) **Crédito sobre frete;**
- m) **Crédito sobre depreciação de bens do ativo imobilizado;**
- n) **Crédito presumido de aquisição de insumos adquiridos para atividades agroindustriais; e**
- o) **Crédito sobre bens importados utilizados como insumos.**

Além disso, a recorrente requer a realização de perícia para comprovação dos créditos em discussão.

Em síntese é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Esclarece-se, de início, que serão analisadas a seguir as matérias efetivamente controvertidas em sede de recurso voluntário, excluindo-se aquelas em que houve acolhimento integral da argumentação da impugnação pelo julgador de primeira instância que foram as reduções de glosas nas quais a Recorrente apresentou comprovante de energia elétrica.

1 MÉRITO

Ao analisar o pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte a fiscalização efetuou inúmeras glosas sobre os produtos relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no Despacho nº. 236/2013 – SAORT/DRF/JOA, veja-se:

“Com base nesse art. 3º, percebe-se que, em relação à sistemática de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS, o método de apuração dos créditos eleito pelo legislador foi o método subtrativo indireto, mediante o qual a legislação estabelece quais custos, despesas ou encargos dão direito à apuração de crédito na aquisição. Esse crédito apurado é descontado do valor dos débitos das contribuições apurados sobre o faturamento mensal. Portanto, para fins de determinação da base de cálculo dos créditos passíveis de dedução, devem ser observadas as regras e definições contidas nessa Lei e em outras normas, como a Lei nº 10.865/2004 e a IN SRF nº 404/2004.”

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

“Do ponto de vista do texto das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, somente geram créditos no regime da não cumulatividade os gastos com: insumos diretos, cuja a previsão está expressa no art. 3º, II das mencionadas leis, sendo assim considerados “os 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”; e insumos indiretos, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo.

No que tange ao inciso II do art. 3º das leis acima citadas, não há dúvidas de que o conceito econômico de insumo é bem mais abrangente do que o que ali consta; o conceito econômico de insumo abrange todos os ônus necessários para que a pessoa jurídica desenvolva sua atividade-fim, como sustenta a contribuinte. No entanto, no âmbito das contribuições de que aqui se trata, as Leis impõem limitações a tal conceito: ao falarem em insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, as Leis, ao contrário do que entende a contribuinte, criaram uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (conceito jurídico de insumos).

Fato é que, independentemente da posição que se tenha acerca desta ou daquela acepção conceitual de insumo, verdade é que a formalização deste conceito já 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 nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Portanto, tem-se que as Instruções Normativas apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam; em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidam que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados especificamente na fabricação ou produção de bens, não podendo ser considerados como tais, bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.

De tal sorte, o conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS e Cofins é o resultante do cruzamento do artigo 3.o da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8.o da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Em outras palavras, não são considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles bens e serviços que não estejam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo da empresa produtora.”

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados, apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor 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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do REsp 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos 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:

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta no anexo relatório técnico elaborado pelo INT e posteriormente, em petição separada, laudo técnico produzido pela TYNO Consultoria sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com

o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;

2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu entendimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow