



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10983.900434/2014-52  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.364 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 23 de maio de 2018  
**Assunto** PIS/COFINS  
**Recorrente** BRF S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do processo em diligência, nos termos do voto da relatora. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deline, Carlos Augusto Daniel Neto e Waldir Navarro Bezerra.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Florianópolis/SC, que declarou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Versa este processo sobre Pedido de Ressarcimento (PER) nº 35862.80315.261213.1.1.09-7425 (fls. 1781 e seguintes), transmitido em 26/12/2013, de créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 4º trimestre-calendário de 2010

Em julgamento datado de 31 de maio de 2016, a DRJ de Florianópolis/SC declarou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a perícia requerida pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-la.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

#### COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

#### COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado o direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

#### COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, que são incorporadas ao produto destinado à venda durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação) dão direito a crédito na sistemática não cumulativa da Cofins. As agregadas ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

#### COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PARTES E PEÇAS PARA REPOSIÇÃO. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

As partes e peças de reposição aplicadas em máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da Cofins, desde que as máquinas e equipamentos em que foram utilizadas sejam diretamente utilizados no processo produtivo do bem destinado à

venda e desde que não repercutam em aumento, superior a um ano, de vida útil do bem.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No regime não cumulativo da Cofins, as aquisições de combustíveis e lubrificantes geram crédito desde que tais produtos sejam diretamente utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da Cofins, entretanto, desde que as máquinas e equipamentos em que são aplicados sejam diretamente utilizados no processo produtivo do bem destinado à venda.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO COM SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, *caput* e § 1º, na redação dada pela Medida Provisória nº 497/2010, a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real fazia jus a créditos presumidos da Cofins referentes às mercadorias adquiridas no mercado interno com a suspensão prevista no inciso II do art. 32, da mesma lei, e destinadas à revenda ou industrialização, desde que as receitas das vendas desses bens ou das vendas das mercadorias produzidas a partir deles não se sujeitassem a esta mesma suspensão.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, alegando e requerendo:

i) que seja reconhecida a sua inconformidade com a integralidade da não homologação pelo despacho decisório ou, subsidiariamente, seja decretada a nulidade do despacho decisório por insuficiência de fundamentação na "informação fiscal";

ii) nulidade do acórdão vergastado por ter indeferido o pedido de perícia;

iii) no mérito, defende o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS com base na essencialidade do bem ou serviço ao processo produtivo;

iv) com relação a cada glosa mantida pelo acórdão da DRJ, afirma que iv.1) teria direito ao crédito de bens sujeito à alíquota zero; iv.2) sobre a devolução de compras de insumo, afirma que a documentação trazida aos autos é suficiente para demonstrar seu direito;

iv.3) sobre os bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo, rebate cada uma das conclusões do acórdão recorrido (partes e peças necessárias à manutenção do parque industrial; óleos, aditivos, fluidos e graxas; pallets; suíno Fêmea Reprodução C-22 - Master), procurando demonstrar sua pertinência ao processo produtivo e a autorização legal para a tomada do crédito;

v) quanto às notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito, alega que consistem de insumos utilizados na atividade produtiva, conforme descrição do seu processo produtivo, documentos e jurisprudência já citados;

vi) no que tange ao aproveitamento de crédito extemporâneo, afirma que não promoveu o creditamento a destempo, mas apenas formalizou o reconhecimento de créditos no exato momento em que escrituradas as correspondentes notas fiscais; ademais, o óbice formal imposto pela Fiscalização ao aproveitamento não encontraria respaldo legal, podendo ocorrer o aproveitamento do crédito em meses subsequentes;

vii) sobre os créditos presumidos de atividades agroindustriais, coloca que cumpriu todos os requisitos legais para sua tomada, não lhe sendo aplicável a restrição contida no artigo 34, §1º da Lei n. 12.058/2009.

Depois da apresentação do recurso voluntário, a Recorrente trouxe aos autos a petição de fls 2449 a 2456, bem como a documentação que lhe sucede, com laudo - por ela mesma confeccionado - a respeito de seu processo produtivo e utilização dos insumos relativos aos créditos glosados, no intuito de corroborar todas as suas alegações e provas anteriormente defendidas.

Assim, e tendo em vista o conteúdo do artigo 10 do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015), propus via despacho (fls 1769) a abertura de vista dos autos à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para que se manifestasse acerca das razões e documentos apresentado pela Recorrente e assim submeter a documentação ao contraditório, tornando-se então prova capaz de legitimamente influenciar o julgamento do caso.

Em sua resposta, a PFN requer o desentranhamento dos documentos juntados ao processo de modo intempestivo, com fulcro no artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72 (fls 7066 a 7069).

Outrossim, por requisição dessa relatora e deferimento da Presidência da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, foram a mim encaminhados os processos conexos ao presente, seja por se tratar da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de cada trimestre, e que, portanto, devem ser analisados em conjunto (PAFs 10983.900432/2014-63, 10983.900433/2014-16, 0983.900434/2014-52, 10983.900431/2014-19), seja porque versam sobre a multa isolada pela não homologação dos mesmo pedidos de ressarcimento (PAFs 11516.722404/2015-59; 11516.722405/2015-01; 11516.722402/2015-60 e 11516.722403/2015).

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 21/06/2016, conforme informação de fls 2341 a 2343, apresentando Recurso Voluntário em 15/07/2016. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Entretanto, ainda não é possível o julgamento do mérito do caso. Explico.

No presente processo discute-se o conceito de insumo para direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas.

Como é consabido, nesse tipo de processo põe-se em pauta quais aquisições de bens e serviços são capazes de ser considerados como insumos para fins de creditamento das Contribuições sociais em questão, uma vez que a Fiscalização toma como base o conteúdo das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004. Também é de conhecimento geral que a jurisprudência desse Conselho consolidou-se no sentido de que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ. Com isso, este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302-002.674).

Ademais, na recente data de 24 de abril de 2018, foi publicado pelo Superior Tribunal de Justiça o Acórdão relativo ao REsp 1.221.170 / PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que pacifica a tese adotada por este Conselho, *in verbis*:

*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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Tal julgamento é de observância obrigatória pelo CARF, em conformidade com o que estabelece o art. 62, §2º do Regimento Interno.

Pois bem. Tendo a Recorrente trazido aos autos vasto conjunto probatório sobre o direito que pleiteia, não cabe ao julgador desconsiderar o direito da parte, mas sim permitir que seja o processo seja devidamente trabalhado, já que as premissas utilizadas pela Fiscalização e pela DRJ são divergentes da aqui adotada. Daí sim será possível, com precisão, julgar ser ou não devida a não homologação dos créditos pleiteados no presente processo.

É nesse sentido que tem entendido o CARF, como se constata, por exemplo, das Resoluções 3402-000.478, 3202-000.483, 3202-000.480, 3101- 000.371, todas referente a mesma empresa, ora Recorrente, que entenderam que as provas apresentadas pela Contribuinte mereciam aprofundamento em diligência à unidade fiscal de origem, haja vista a complexidade

de seu processo produtivo e a enormidade de glosas perpetradas pela fiscalização. Todos os processos abarcados pelas referidas resoluções foram posteriormente julgados por este Colegiado, em decisões com embasamento fático incontestável, da lavra do Conselheiro Waldir Navarro.

Também assim procedeu recentemente este Colegiado, ao converter em diligência o julgamento de caso análogo ao presente, por meio da Resolução n. 3402-001.100, bem como na Resolução n. 3402-001.258 (esta última de minha relatoria, referente à mesma empresa ora Recorrente, votada em fevereiro de 2018)

Dessarte, havendo indícios contundentes sobre o direito da Recorrente, entendo que o julgamento deste processo deve ser convertido em diligência, com base no artigo 18 do Decreto 70.235/72, para a repartição fiscal de origem, a fim de que:

- i) elabore, com base nos elementos constantes nesses autos, um parecer conclusivo que possibilite identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou serviço no processo produtivo da Recorrente;
- ii) o referido parecer deverá ser elaborado acompanhado de uma planilha que segregue os *bens e serviços* considerados pela Recorrente sob os seguintes critérios:
  - a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa, utilizando o conceito de custo de produção (artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99);
  - b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano) e sua eventual incorporação ao ativo imobilizado;
  - c) contato direto com o produto em fabricação;
  - d) agregação ao produto final;
  - e) utilização direta em máquinas ou equipamentos do processo industrial;
- iii) também no referido parecer devem constar as informações a respeito do crédito aproveitado extemporaneamente pela Recorrente (indicação de que houve escrituração de créditos extemporâneos e prova de que tais créditos existem e não foram utilizados em períodos anteriores), aferindo sua validade, independentemente de retificações do DICON;
- iv) ato contínuo, dê ciência desse parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Recorrente, abrindo-lhes prazo regulamentar para manifestação, e;
- v) Finalmente, devolva o processo para esta 2ª TO/4ª C/3ª S/CARF, para prosseguimento do julgamento.

Thais De Laurentiis Galkowicz