



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



**Processo nº** 10983.903444/2013-69  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-002.273 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora intime a Recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Vencido o conselheiro Hécio Lafeté Reis, que lhe dava provimento parcial, para negar o crédito sobre os quais a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprová-los.

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis, Tatiana Josefovich Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 1892 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1837 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 1145, nos moldes do despacho decisório de fls. 1124.

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:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

“Trata este processo da apreciação dos pedidos eletrônicos de ressarcimento n.º 31907.36585.080113.1.5.11-1107 (fls. 908 e seguintes), transmitido em 08/01/2013, retificador do PER de n.º 06217.88455.220912.1.1.11-6731, de créditos da COFINS de incidência não cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados no 4º trimestre-calendário de 2011, no valor de R\$ 5.330.927,14. Foram apresentadas Declarações de Compensação (Dcomp).

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins de cada trimestre.

Período	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
4º trim 2011	PIS/Pasep-EXP	10983.906655/2014-34	11516.722282/2016-81	11516.722279/2016-68
4º trim 2011	PIS/Pasep-Merc Int	10983.906656/2014-89	11516.722283/2016-26	
4º trim 2011	COFINS-EXP	10983.903442/2013-70	11516.722280/2016-92	
4º trim 2011	COFINS-Merc Int	10983.903444/2013-69	11516.722281/2016-37	

Consta que: foram utilizados de ofício ou ressarcidos todos os créditos da interessada, reconhecidos até o período de que se trata, no âmbito dos processos acima listados, não restando qualquer saldo para utilização em períodos futuros; foram utilizados para abatimento dos Autos de Infração de que trata o processo n.º 11516.722279/2016-68 os créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, de que tratam os processos n.ºs 10983.906655/2014-34 e 10983.903442/2013-70, diminuindo o valor a ser ressarcido nesses processos.

Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi indeferido e as compensações vinculadas não homologadas.

Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei n.º 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo n.º 11516.722281/2016-37.

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal informa: que não foram apresentadas as memórias de cálculo nos moldes solicitados, apenas informações de como poderiam ser obtidas, porém sem a indicação das notas fiscais efetivamente utilizadas;

então, foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED; os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7.

Conclui, então, que apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFD-Contribuições e as linhas no Dacon, em virtude das informações relativas às linhas 3, 4, 5 e 6 estarem agregadas nas informações da EFD-Contribuições, como explicado anteriormente, foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto, como segue.

1. Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno - Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável LISTAGEM DE ITENS GLOSADOS, arquivo BR 04-2011 - Glosa.xlsx, na planilha correspondente.

1.1. despesas com serviços de fretes:

a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

- b) itens cuja descrição do serviço constante da coluna DESC.MAT informa que não se referem a fretes com direito a crédito;
- c) contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou operação de venda;
- d) dos itens contabilizados em conta de Frete de Transferência de Produtos Acabados entre unidades da empresa;
- e) dos itens sem qualquer informação de contabilização.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;

1.3. aquisições de bens não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.5. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6% ) por força das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos.

2. Ficha 16A – Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação)

Foram glosados os créditos relacionados aos itens informados que tinham a data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

3. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos Em relação à linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que - as linhas 22.Ajustes Positivos de Créditos e 23.Ajustes Negativos de Créditos, que usualmente se referem aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foram utilizadas para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei nº 12.350/2010;

- na análise dos valores dos créditos das linhas 23, 25, 26, 27 e 28 foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informadas CST 66 na EFDContribuições;

- também foram tratados os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

- a fim apurar corretamente os tributos a pagar, uma vez que as vendas realizadas com suspensão também exigiam o estorno dos créditos presumidos porventura creditados, a contribuinte preencheu as linhas 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto;

- a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativas à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos. Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26.

Diz que, para simplificação não foram alteradas as linhas onde foram informados os créditos e ajustes das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010; foram verificados os valores creditados com CST 56 e com CST 66 e constatado que foram de fato creditados incorretamente valores relativos a bens tratados pelas citadas leis.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

E passa a fundamentar as glosas como segue:

3.1. Créditos Presumidos da Lei n.º 12.058/2009 e IN RFB n.º 977/2009 A Autoridade Fiscal relata que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição 01.02 da NCM – animais vivos da espécie bovina) e produzia e exportava produtos classificados na subposição 0201.3000 (OUTS CARNES BOV. DESOSS.

FRESC OU REFRIG.). Assim, considerando que a contribuinte industrializava os bovinos vivos que adquiria, consiste de “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei n.º 12.058/2009, enquadrando-se, portanto, também no disposto no art. 34, §1º, da Lei n.º 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse. Portanto, a parte dos valores lançados nas linhas 27 das fichas 6A e 16A que fossem relativos à aquisição de carnes foram glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB n.º 977/2009, a Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN 977, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO” no valor de R\$ 11.715.201,19 em outubro, R\$ 16.306.312,59 em novembro e R\$ 17.107.049,10 em setembro. Todas as vendas foram realizadas pela filial 01.838.723/0096-98 e foram realizadas para um mesmo comprador, SADIA S.A., filial CNPJ 20.730.099/0053-15, que, apesar de ser subsidiária integral da contribuinte à época dos fatos, com esta não se confundia.

A Autoridade Fiscal conclui que há crédito presumido algum no quarto trimestre de 2011, relativo à IN RFB n.º 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados nas linhas 25, 26 e 27 do Dacon, levando-se em conta os créditos já estornados; para efetivar as alterações decorrentes dessas glosas, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela.

3.2. Créditos Presumidos da IN RFB n.º 1.157/2011 e da Lei n.º 12.350/2010 Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB n.º 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 32.689.060,47 em outubro, R\$ 32.314.114,86 em novembro e R\$ 45.352.961,75 em dezembro.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB n.º 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º.

A Autoridade Fiscal conclui que não há crédito presumido algum no quarto trimestre de 2011, relativo à IN RFB n.º 1.157/2011, pelo que foi necessário ajustar os valores lançados nas linhas 23, 24 e 25 a fim de excluir os efeitos do citado crédito presumido inexistente.

Da Manifestação de Inconformidade Nulidade do Despacho Decisório A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório por considerar “viciado” o critério de análise do crédito, realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, “uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa”. Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de glosar o crédito e lançar eventual exigência tributária”; cita o art. 142 do CTN para afirmar que cabe a

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

fiscalização “apurar e constituir o crédito tributário... a fim de obter o verdadeiro quantum a ser exigido do contribuinte”. Conclui que restou caracterizado “vício material” ante a realização das glosas “com fundamento em meras presunções, sem a necessária produção de provas (análise do processo produtivo da empresa)”, o que leva à nulidade do presente processo administrativo, nos termos do art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75. Por fim diz ser inadmissível a alegação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, alegação que, segundo aduz, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei.

Conceito de insumo No tópico IV.1 DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra "insumo", empregada pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 11/11/2002, e n.º 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções normativas assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS.

Afirma: que as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita, devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita; que nem as Instruções Normativas, nem a fiscalização podem restringir o conceito de insumos previsto nessa leis para fazer com este englobasse apenas “a matériaprima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”, tal como definido na legislação do IPI, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Defende que, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de "determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa".

E que para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, "deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARF, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos".

Cita, ainda, julgados do CSRF e do STJ para concluir que a essencialidade do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade da empresa é o que determina o direito ao crédito e que "a essencialidade do produto/serviço é o que define se ele é insumo e que sua subtração importe (i) na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou (ii) implique em substancial perda da qualidade do produto/serviço resultante".

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Custos com fretes A Recorrente defende o direito ao crédito em relação a todas as despesas com frete glosadas alegando que em razão de sua atividade produtiva, realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa, cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva, fato que, segundo alega, foi ignorado pela Fiscalização, pois esta não teria realizado a necessária análise de seu processo produtivo.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.903444/2013-69

Explica que “apesar de ser um frete entre estabelecimentos da Manifestante, são todos decorrentes do processo produtivo e de industrialização da mercadoria final destinada ao consumo humano”. Diz que possui inúmeras plantas industriais, com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência de produtos de uma unidade a outra onde que servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados. Conclui que em sendo essenciais para o regular processo produtivo e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Com base neste entendimento defende o direito a crédito em relação as despesas com frete discriminadas pela fiscalização em sua planilha com as seguintes nomenclaturas: “descrição de serviço” e “contabilização denota não tratar de insumo ou venda”.

Defende, ainda, o direito ao crédito em relação aos: "fretes aos quais a própria contribuinte atribuiu alíquota zero", argumentando que "o fato de uma planilha ter sido preenchida de forma errada, não obstaculiza o direito ao crédito pleiteado pela empresa nos termos da legislação de regência"; ao fretes "sem informação da contabilização/utilização", argumentando que "o simples fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa". Em relação a essas glosas aduz que o que "deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos" e que, assim, bastaria que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o sistema produtivo da empresa para verificar que esses fretes são essenciais para empresa.

Conclui que considerando que os fretes atendem “aos critérios da necessidade, razoabilidade e efetividade, além de guardar estreito vínculo com a atividade geradora da receita tributável da empresa, se subsumem perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de apropriação de créditos”.

Custos com pallets Quanto aos créditos relativos aos custos com pallets, defende que tais bens são necessários para a venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa. Nesse sentido explica:

...os pallets são estruturas nos quais as mercadorias produzidas pela Manifestante são empilhadas e embaladas com filme plástico, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final.

Acrescenta que a Autoridade Fiscal, à ausência de cuidado na análise da atividade da empresa e das informações prestadas, equivocadamente incluiu custos vinculados à aquisição de pallets na classificação “diversos não classificados”, para fins de glosa do crédito. Conclui que com essa classificação há diversos bens (pallets ou a esses relacionados),

que asseguram o direito ao crédito em discussão, o qual foi indevidamente glosado pela fiscalização.

Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico Defende o direito ao crédito alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja:

a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Empilhadeiras Contesta a glosa alegando que a aquisição desse novo material para manutenção de máquinas, equipamentos e empilhadeiras é essencial para a consecução das atividades produtivas da Manifestante, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. A título exemplificativo, a Manifestante lista algumas peças que seriam utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas ao setor produtivo), cuja manutenção seria essencial para que as máquinas continuem operando e

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.903444/2013-69

traz fotos de equipamentos com a informação de que este se utilizariam de alguns tipos de correia, cujos nomes constam das fotos trazidas.

Na sequência, considerando a essencialidade das empilhadeiras, sem as quais, segundo alega, restaria “inviabilizada a atividade produtiva da empresa para o transporte interno dos insumos e produtos acabados”, defende o direito ao crédito em relação às “peças e ferramentas” para sua manutenção.

Em relação aos serviços de manutenção, alega que devido ao complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, há a necessidade de contratar “serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, tais como montagem e manutenção de empilhadeiras e outros”, cita como exemplos: SERVIÇO DE SOLDA, SERVIÇO DE TORNO, SERVIÇO ASSISTENCIA TECNICA, CONSERTO PECAS, SERVIÇO MANUTENCAO EM CONDICIONADORES AR, SERVIÇO MANUTENCAO PREVENTIVA, SERVIÇO MOVIM DE EQUIP MECANICOS-SAB, SERVIÇO ISOLAMENTO TUBULACAO (2 A 6”), SERVIÇO MANUTENCAO EMPILHADEIRA, SERVIÇO MONTAGEM/DESMONT EQUIP MECÂNICO, SERV MONT/DESMONT EQUI MECANICO DOM-FER.

Custos com Manutenção Predial Defende que a glosa é indevida, pois os créditos apropriados são decorrentes de custos com “a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”.

Mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Manifestante, formulou Consulta perante a RFB, cuja resposta assegurou que “integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”.

Custos com Lubrificantes, Combustíveis e Graxas Reclama que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sem “descrever uma linha sequer em sua informação fiscal que justificasse a respectiva glosa”. Diz que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a “Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem”.

Defende que “tanto o combustível, o lubrificante e a graxa utilizados pela Manifestante representam verdadeiros insumos vinculados às suas atividades, gerando direito ao crédito”.

Custos com Embalagens Nesse item a Recorrente contesta a glosa de Custos com embalagens (cita filme plástico, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, dentre outros)

alegando ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais (descritas como SACOS DE RAFIA e EMBALAGENS)

glosadas e explica que... as mercadorias produzidas pela Manifestante são empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais e caixas, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final.

Conclui que consistem de bens necessários à venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa.

Custos com Materiais de Laboratório Quanto aos Custos com Materiais de Laboratório, alega que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seus

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

laboratório são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias primas adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda.

**Custos com Higienização e Limpeza** Em relação aos Custos com Higienização e Limpeza, explica que toda a atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza razão pela qual defende que “todos os produtos adquiridos que corroborem para atender as normas dos órgãos de inspeção dos fabricantes de produtos alimentícios de origem animal, são essenciais a sua atividade produtiva, tais como, detergente, desinfetantes, fungicidas, alvejantes, entre outros”.

**Custos e Despesas com demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa** Sob o título Demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa, alega que a fiscalização se limitou a presumir que os bens, os quais listas em quadros intitulados de Insumos, Materiais e peças e Serviços, não seriam aplicados no processo produtivo da empresa, quando bastaria que tivesse analisado in loco suas operações para constatar a essencialidade dos bens e materiais, cujo crédito foi objeto de glosa.

**Bens do ativo imobilizado - depreciação** No tópico IV.2 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO SUBMETIDOS A DEPRECIÇÃO, a Recorrente afirma que a fiscalização glosou os créditos decorrentes da depreciação de motores e compressores vinculados aos maquinários e equipamentos destinados setor produtivo, carros hidráulicos, empilhadeiras e outros, por entender que tais bens não seriam utilizados para locação a terceiros, nem na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Alega que, entretanto, tais bens são “diretamente ligados ao seu processo produtivo, ou seja, são indispensáveis para a consecução das suas atividades”.

Acrescenta que, caso se entenda que a glosa realizada pela fiscalização decorre da depreciação de bens adquiridos anteriormente a 01/05/04, com fundamento no art. 31 da Lei n.º 10.865/04, também por esse fundamento não merece prosperar a glosa aos créditos apropriados de forma correta, haja vista que a aludida lei ao criar vedação ao direito de crédito de forma retroativa é inconstitucional e ilegal.

**Bens adquiridos a alíquota zero** No tópico IV.3 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero”.

Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Acrescenta que em se tratando de aquisição de produtos agropecuários, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/04, considerando que, em tratando de lei especial que outorga direito a determinado crédito, se sobrepõe ao disposto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, como também ao disposto no art. 1º da Lei n.º 10.925/04.

**Crédito presumido da agroindústria** No tópico IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, a Recorrente inicialmente explica o fato de “não possui um controle de estoques nos termos exigidos pela norma jurídica” dizendo que “essas exigências não se amoldam ao dia-a-dia da empresa” haja vista a sua cadeia produtiva ser “bastante complexa e torna inviável o controle nos termos exigidos”.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.903444/2013-69

Explica que por esse motivo, ao adquirir bens com suspensão das contribuições, o crédito que seria auferido pela compra desses bens fica registrado como “suspensão na receita bruta de venda ao mercado interno”, uma vez que não é possível saber sua destinação final do produto (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor da contribuição a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas. Igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a Manifestante apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência.

Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência in loco, em atenção ao princípio da verdade material.

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega, São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consumiram carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja.

E explica que:

Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010.

Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, com base na proporção das receitas.

Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais.

[...]Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS:

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Manifestante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e Lei nº 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

Pedido de diligência Por fim, no tópico V – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA, pugna pela baixa dos autos em diligência para que a fiscalização possa analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

Pedido A interessada requer a anulação do Despacho Decisório, alternativamente o reconhecimento do direito creditório pleiteado e alternativamente a conversão em diligência a fim de se apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos.

É o relatório.”

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.903444/2013-69

#### 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.

#### DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a diligência 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 a 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.

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

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

#### INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

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

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

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

É vedado o direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

#### INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

#### INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.903444/2013-69

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO

É vedado por lei o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

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

Relatório proferido.

**Voto.**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, 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 este voto.

Por conter matéria preventa 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 creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições 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 IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica (produtos de limpeza, materiais de laboratório e fretes por exemplo), sem qualquer segregação (discriminação).

Logo, ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este conselho pode entender que é permitido ou

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.273 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903444/2013-69

não. É comum reconhecer os créditos sobre os dispêndios com limpeza em atividades que envolvem a produção de alimentos, por exemplo.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018.

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.