



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.903449/2013-91
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.281 – 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 Lafetá 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 Lafetá Reis, Tatiana Josefovich Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 1558 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1495 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 571, nos moldes do despacho decisório de fls. 555.

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 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10983.903449/2013-91

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER)

nº 33010.84166.250213.1.1.11-9276, transmitido em 25/02/2013, de créditos da Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados no 1º trimestre-calendário de 2012, no valor de R\$ 7.829.743,83. Os créditos foram utilizados na declaração de compensação (Dcomp) nº 38956.0486.280213.1.3.11-0795.

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.

Quadro 1 – Processos relacionados					
	Período	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	1º trim 2012	PIS/Pasep-EXP	10983.917649/2016-74	11516.723708/2016-14	11516.722301/2016-70
2	1º trim 2012	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917648/2016-20	11516.723709/2016-69	
3	1º trim 2012	COFINS-EXP	10983.903448/2013-47	11516.723710/2016-93	
4	1º trim 2012	COFINS-Merc Int	10983.903449/2013-91	11516.723711/2016-38	

Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi indeferido e a compensação a ele vinculada não homologada.

Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo nº 11516.723711/2016-38.

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade fiscal informa: que 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; as linhas 3, 4, 5 e 6 contêm informações extraídas das naturezas da Base de cálculo 3 e 4.

Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 15 da intimação Seort/EAC2 nº 2016/588 não contêm indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência e isto seria determinante para classificação na linha 1, 2, 3, ou 7. E que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas.

Ainda, apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFD-Contribuições e as linhas no Dacon, 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. Esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFD-Contribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFD-Contribuições. E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFD-Contribuições.

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 - GLOSAS 01 trim 2012, arquivo GLOSAS 01-2012.xlsx, na planilha correspondente.

1.1. despesas com serviços de fretes:

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

a) fretes contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou venda, por exemplo, 132213-Imobilizado - Máquinas e Equipamentos, 440104-Fretes Intermediários e Mov. Internas, 510580-Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais), 510581-Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais) e outros;

b) itens sem qualquer informação de contabilização, sumariamente glosados porque não foi comprovado o direito ao creditamento;

c) dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta ao item 15 da citada intimação, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; a diferença entre o total dos arquivos auxiliares fornecidos e os itens glosados é o valor recalculado, admitido como gerador de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

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 – 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 o que a contribuinte informou nas linhas 22.Ajustes Positivos de Créditos e 23.Ajustes Negativos de Créditos; informa que 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 EFDC contribuições;

acrescenta que, a fim de 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 22, 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto; diz, ainda, que houve creditamentos que a própria contribuinte admite incorretos com alíquota de 7,6% ou 4,56% (Cofins) e 1,65% ou 0,99% (PIS/Pasep) quando deveriam ter ocorrido com alíquotas diferentes (4,56% ou 3,04% Cofins e 0,99% ou 0,66% PIS/Pasep), caso não houvesse algum outro impedimento. Estas incorreções admitidas foram corrigidas através dos ajustes negativos e positivos de crédito, onde também foram levados em consideração diversos documentos fiscais que, por incorreção, tinham sido desconsiderados na apuração.

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, passa a apontar as vedações ao crédito que motivaram as glosas destes:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009:

i. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009, a autoridade fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

ii. Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 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;

iii. Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101 e 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO”;

b) Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010:

i. Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 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;

ii. Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois 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.

Também foram glosados: - créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004 de bens não mais regulados por essas leis; - créditos informados como decorrentes Lei nº 12.350, mas que ainda são regulados pela Lei nº 10.925/2004; - correção do crédito presumido permitido pela Lei 10.925/2004; - crédito baseado na Lei nº 10.925/2004 em relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90.

A autoridade fiscal informa, ainda, que a interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN 1.157/2011...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

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 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

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

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 nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 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, 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 nºs 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 insumo previsto nessas leis para fazer com este englobasse apenas "a matéria-prima, 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.

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 servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados, os quais, explica, "são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido". Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

05), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo.

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 fins de apropriação de créditos”.

Custos com pallets Quanto aos créditos relativos aos custos com pallets, defende que tais bens estão diretamente vinculados à produção, sendo indevida a glosa do crédito apropriado sobre tais itens. Nesse sentido aduz:

Conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 05), anexado à presente Manifestação, os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Manifestante, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado,...

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 sejam: 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, segundo alega, seria essencial para que as máquinas continuem operando e traz fotos de equipamentos com a informação de que este se utilizariam de alguns tipos de correia, cujos nomes constam das fotos trazidas.

Cita o "Relatório de Operações" elaborado pelo Tyno Consultoria que traz em anexo (Doc. 07), no qual, segundo alega, o processo produtivo da BRF é reproduzido de maneira minuciosa. Diz que lá é possível verificar que:

...várias peças que foram objeto da glosa pela RFB fazem parte de equipamentos que são imprescindíveis no processo de produção da empresa.

É possível citar, por exemplo, a aquisição de rolamentos. Pela análise do Relatório de Operações, verifica-se que uma série de equipamentos utilizados diretamente na produção da Manifestante possuem a peça rolamento como componente. São eles: esterilizador de frangos, ventilador, empilhador de gaiolas, empurrador de gaiolas (pg. 26 do relatório), tanque de retorno de água, carrinho transportador de gaiolas (pg. 27), entre tantos outros.

Outro exemplo que pode ser citado é a abraçadeira. Pelo Relatório da Tyno é possível notar que tal peça é componente do transportador de esteira para gaiolas vazias (pg. 28), transportador aéreo (pg. 28), depenadeira (pg. 32), entre outros.

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

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

de contratar “serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, tais como montagem e manutenção de empilhadeiras e outros”, cita exemplos.

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 vinculadas às atividades da empresa”. Aduz que “com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofre desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado” tendo sido esses “os custos nos quais incorreu a Manifestante”.

Menciona 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 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 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, como estes não se confundem”.

Defende que, em sendo os lubrificantes e as graxas discriminados pela planilha fiscal utilizados nas máquinas e equipamentos da Manifestante, os quais estão diretamente ligados às suas atividades produtivas, não há dúvida quanto ao direito ao crédito da contribuição, devendo ser integralmente afastada a glosa sobre estas despesas.

Custos com Embalagens Nesse item a Recorrente contesta a glosa de material de embalagem (cita filme plástico, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, 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 de produtos que entende geradores de crédito e aduz que:

As mercadorias produzidas pela Manifestante precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres....

Veja-se que grande parte das embalagens objeto das glosas são os chamados sacos “big bag”, utilizados para acondicionar os produtos e os transportá-los.

Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Manifestante cita a armazenagem provisória de ração. Do Relatório do INT anexado à presente Manifestação (Doc. 05), retira-se o seguinte excerto: “33. Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo.

Conclui que todos os bens utilizados para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados são, em verdade, insumos, entendidos estes como custos necessários para a atividade da empresa, havendo, pois direito ao creditamento sobre tais aquisições.

Custos com Materiais de Laboratório Quanto aos Custos com Materiais de Laboratório, alega que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seus laboratório são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias-primas

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial e também da 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”.

EPI's e Indumentárias Alega que, além dos equipamentos de segurança para os empregados exigidos por lei – EPI's, também é indispensável à sua atividade produtiva a indumentária utilizada, que observa uma série de determinações da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde e do Ministério da Agricultura, “seja por uma questão lógica de higiene, seja em razão das imposições normativas”.

Cita Ofício DIPOA nº 196/98, decorrente de consulta perante o Ministério da Agricultura, no qual o referido órgão atesta expressamente que as indumentárias e os EPI's integram o processo produtivo da Manifestante.

Menciona que as indumentárias e os equipamentos se desgastam durante seu uso, por exemplo, através do contato com insumos, resíduos deles decorrentes e do produto final (“abrasão” física e/ou química), o que torna ainda mais evidente seu vínculo com a produção.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos A Manifestante reclama que, apesar de existir previsão legal para o crédito, a Autoridade fiscal, sem qualquer justificativa, glosou os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de máquinas e equipamentos. Alega que possui diversas máquinas e equipamentos locados em suas plantas industriais para o desenvolvimento de suas atividades, “seja para utilização na sua produção, seja para deslocamento dos produtos já industrializados”. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 95/2015.

Custos e Despesas com demais serviços essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa Alega que a fiscalização se limitou a presumir que os demais serviços não teriam vinculação com o processo produtivo, quando bastaria que tivesse analisado in loco suas operações para constatar a essencialidade das atividades, cujo crédito foi objeto de glosa. Cita exemplos. Aduz que Relatório de Operações elaborado pela empresa Tyno (Doc. 07), é possível verificar que os insumos e serviços glosados pela fiscalização possuem vínculo direto com a produção da Manifestante.

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 e 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 nºs 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 nº 10.925/04, considerando que, em tratando de lei especial que outorga direito a determinado crédito, se sobrepõe ao disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como também ao disposto no art. 1º da Lei nº 10.925/04.

Crédito presumido da agroindústria No tópico IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, a Recorrente inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º,

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto nos art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, a interessada afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos.

A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída).

Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições 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 e, 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 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72. A recorrente indica assistentes técnicos e indica os quesitos a serem atendidos pela fiscalização, como segue:

Por meio da conversão do julgamento em diligência (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), a fiscalização deve (i) esclarecer a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) efetuar um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como (iii) esclarecer se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria.

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: 01/01/2012 a 31/03/2012

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: 01/01/2012 a 31/03/2012

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.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.281 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.903449/2013-91

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 dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este conselho pode entender que é permitido ou 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.