



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.906653/2014-45
RESOLUÇÃO	3201-003.695 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente para apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta no anexo Laudo/Parecer Técnico sobre a cadeia produtiva da indústria, elaborado pela TYNO consultaria, ou demonstrativo elaborado pela empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes doRESP 1.221.170 STJ e da Nota SEI/PGFN 63/2018, (ii) elaborar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do Laudo/Parecer Técnico apresentado pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e a Nota SEI/PGFN 63/2018, (ii) ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para continuidade do julgamento.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hélcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Nos termos do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade, foram relatados os seguintes fatos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº **10137.27071.080113.1.5.08-1025** (fls. 987 e seguintes), **transmitido em 08/01/2013**, retificador do PER nº 33564.75457.200912.1.1.08-7506, de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 3º trimestre-calendário de 2011, no valor de **R\$ 4.530.740,58**.

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo 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	3º trim 2011	PIS/Pasep-EXP	10983.906653/2014-45	11516.721601/2016-31	11516.721597/2016-10
2	3º trim 2011	PIS/Pasep-Merc Int	10983.906654/2014-90	11516.721602/2016-86	
3	3º trim 2011	COFINS-EXP	10983.903445/2013-11	11516.721599/2016-09	
4	3º trim 2011	COFINS-Merc Int	10983.903443/2013-14	11516.721600/2016-97	

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi parcialmente reconhecido, tendo sido reconhecido o crédito no valor de **R\$2.464.459,92** e as compensações vinculadas foram homologadas até este valor.

Como consequência da não homologação parcial 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 **11516.72601/2016-31**.

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 abaixo.

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* de folha 984, arquivo **GLOSAS.xlsx**, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) 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 *Leite* ou na planilha *Demais 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 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 (crédito presumido)

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos (crédito presumido)

Em relação à linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que

- a **Linha 23**, que usualmente se refere aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foi utilizada 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 EFD-Contribuições;

- 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 da IN 977. Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas **25 e 26**.

E passa a fundamentar as glosas como segue:

3.1. Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 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 nº 12.058/2009, enquadrando-se, portanto, também no disposto no **art. 34, §1º, da Lei nº 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 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.

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\$ 4.383.226,40 em julho, R\$ 9.407.782,22 em agosto e R\$ 10.321.225,28 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 terceiro trimestre de 2011, relativo à IN RFB nº 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 nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010

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, no valor de R\$ 29.798.488,11 em julho, R\$ 33.910.792,69 em agosto e R\$ 32.234.874,89 em setembro.

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: 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 terceiro trimestre de 2011, relativo à IN RFB nº 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 realizar 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 alega, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei.

Mencione-se que, em vários tópicos de sua manifestação, a Recorrente repetidamente reclama que a fiscalização, ante a alegada ausência de cuidado na análise da atividade da empresa e das informações prestadas, equivocadamente incluiu bens que asseguram o direito ao crédito (em discussão em cada tópico) na classificação “*diversos não classificados*”, para fins de glosa do crédito.

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 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, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis do PIS/Pasep e da COFINS que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS. Conclui, então, que o conceito de insumos empregado pelas referidas lei é amplo, “alcançando todos os custos, despesas e encargos vinculados ao produto vendido, ainda que incorridos após a fase de produção, mas que com ele se relacionem, e não apenas aqueles previstos nos atos fazendários”.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente, sob os títulos que segue listados conforme consta da Manifestação de Inconformidade..

IV.1.a – 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”. 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”.

IV.1.b – 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.

IV.1.c – 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.

IV.1.d – 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 Manifestante defende que algumas peças – cita as *correias* e *INJETAVEL ALCA 79X68X41MM CHT VERM CORAC*, *INJETAVEL ALCA 79X68X41MM CHT VERM CORAC*, *CABO ISOLADO FLEX 1X300,00MM2 PRT*, *TIPOS DE BORRACHA ESTRIADA 0594 P/IOG*, *CAPA ROLO CPMHW7000 CPM* - são utilizadas em máquinas diretamente vinculadas ao setor produtivo; quanto às *correias* cita alguns exemplos de máquinas onde seriam utilizadas. E 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011 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 estado 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep 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. PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

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

PIS/PASEP. 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 a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO

É vedado por lei o desconto de créditos, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Contra a referida decisão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, acompanhado de laudo técnico da TYNO consultoria, requerendo a reforma do julgado com relação aos seguintes assuntos:

II – PRELIMINAR – DO NECESSÁRIO JULGAMENTO EM CONJUNTO

III – DA NULIDADE – NECESSÁRIA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA RECORRENTE PARA VERIFICAÇÃO DA VINCULAÇÃO DE CADA ITEM GLOSADO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO

IV – DO DIREITO AO RESSARCIMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DO PIS APURADO NO 3º TRIMESTRE DE 2011

IV.1 – DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ

IV.1.a – Custos com Fretes

IV.1.b – Custos com Pallets

IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico e Outros Serviços

IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Empilhadeiras

IV.1.g – Custos com Manutenção Predial

IV.1.h – Custos com Lubrificantes e Combustíveis

IV.1.i – Custos com Instrumentos

IV.1.k – Demais Bens/Serviços não enquadrados como insumos

IV.1.k.1 – Custos com embalagens

IV.1.k.2 – Custos EPI's e Indumentárias

IV.1.k.3 – Custos com Materiais de Laboratório

IV.1.k.4 – Custos com Higienização e Limpeza

IV.1.k.5 – Demais Custos e Despesas com demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa

IV.2. DO RELATÓRIO ELABORADO PELA TYNO CONSULTORIA

IV.3 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO SUBMETIDOS A DEPRECIAÇÃO

IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

IV.5 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

IV.5.1 – Forma de apuração do crédito presumido

IV.6 – DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA PELA RFB NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 11516-721.597/2016-10

V – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Posteriormente o recorrente apresentou petição nas e-fls. 2.342 a 2.344, informando o decidido no RESP 1.221.170/PR, que tratou do conceito de insumo sob o prisma da essencialidade e relevância, sob o regime de Repercussão Geral, na referida petição o contribuinte requer expressamente que:

“dignem-se V. Sas. a determinar a baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização faça nova análise dos créditos de PIS e COFINS indevidamente glosados, a fim de se analisar se: (i) os insumos adquiridos pela Recorrente são relevantes ou essenciais à sua atividade econômica (confirmando a relação direta com o seu objeto social) e se (ii) a falta deles prejudicaria de maneira substancial a qualidade dos produtos e serviços objeto da atividade econômica da empresa, de modo a afastar as glosas realizadas pela fiscalização.”

Por fim, constas nas e-fls. 2.345/2.346 despacho realizado pelo relator que inicialmente recebeu o processos, José Adão Vitorino de Moraes, Conselheiro da 1ª/Turma/3ªCâmara/3ª Seção, solicitando a reunião do grupo de processos citados no relatório fiscal. Dessa forma a preliminar com pedido de julgamento em conjunto já foi atendida.

Sendo estes os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **MÁRCIO ROBSON COSTA**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata de Despacho Decisório, que indeferiu pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 3º trimestre-calendário de 2011, no valor de **R\$ 4.530.740,58**.

Conforme Despacho Decisório, o indeferimento do crédito se deu em virtude de glosa de créditos a partir de informações da EFD- contribuições e Dacon: veja-se:

(...) 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. (...)

Ainda sobre o despacho decisório, observa-se que parte das glosas se deram em razão do conceito de insumo mais restrito e regulado pela IN SRF nº 404 de 2004. Vejamos:

(...)

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 Listagem de Glosas 02-2011.xlsx ou no arquivo GLOSAS DEPRECIÇÃO, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) 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 Leite ou na planilha Demais 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.

(...)

A Delegacia Regional de Julgamento ratificou o entendimento da fiscalização, sendo importante observar nesse primeiro momento que, a época da decisão o conceito de insumo à luz das Leis de regência do PIS e da COFINS, ainda não havia sido analisado em sede de Recurso Repetitivo pelo STJ, logo, a DRJ adotou o mesmo conceito exposto no Relatório Fiscal, ou seja, à luz das Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004.

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

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

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

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

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

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

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

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – **para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**”

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

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista

nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…) **Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; **Relevância** - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(…)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juizes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

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

Por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, assim como este colegiado, sob outra formação, o fez, acatando a proposta de Resolução nº 3201-002.273, apresentada pelo relator, referente ao Processo nº 10983.903444/2013-69, julgado em 03/10/2019 (aguardando retorno a este CARF), deste mesmo contribuinte, onde se discute matérias controvertidas, semelhantes a este PAF.

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

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta no anexo Laudo/Parecer Técnico sobre cadeia produtiva da indústria, elaborado pela TYNO consultoria, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância

dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;

2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar além do Laudo/Parecer Técnico, apresentado pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;
3. Ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e
4. Cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para continuidade do julgamento.

É a proposta de resolução.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA