



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

**Processo nº** 10983.917655/2016-21  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3401-001.816 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de março de 2019  
**Assunto** PIS  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifeste conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa em discussão no presente processo ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, fundado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, aplicável ao caso em julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

**Relatório**

Trata-se de procedimento fiscal instaurado de ofício em face da Recorrente para verificar a regularidade dos créditos e débitos de PIS/PASEP e COFINS por ela apurados no 3º trimestre de 2012, tendo sido parcela dos respectivos saldos credores objeto de diversos PER/DCOMP's transmitidos posteriormente.

Do procedimento resultou a autuação de 05 (cinco) processos administrativos fiscais, conforme tabela constante de fls. 02 do Relatório Fiscal:

<b>Quadro 1 – Processos relacionados – 3º trimestre-calendário de 2012</b>				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	11009.79766.220513.1.1.08-9058	PIS/Pasep-EXP	10983.917655/2016-21	11516.722531/2017-10
2	02570.50293.240513.1.5.10-2402	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917654/2016-87	
3	31608.31919.240513.1.1.09-0564	COFINS-EXP	10983.917656/2016-76	
4	13279.04481.240513.1.1.11-3698	COFINS-Merc Int	10983.917657/2016-11	

Os processos de ressarcimento/compensação foram apensados ao processo em que foi formalizado o Auto de Infração, cujo Relatório Fiscal serve igualmente de fundamento aos Despachos Decisórios.

### **Dos Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação, dos Despachos Decisórios e do Auto de Infração**

A contribuinte transmitiu Pedidos de Ressarcimento/Declaração de Compensação de créditos de PIS/PASEP e COFINS, relativos ao 3º trimestre de 2012, sendo parte dos créditos pleiteados utilizados para compensação de débitos relativos a outros tributos federais.

Em Despacho Decisório, as compensações declaradas não foram homologadas ou o foram parcialmente, tendo em vista as glosas realizadas pela fiscalização nos créditos originalmente apurados pela contribuinte relativos a: a) bens adquiridos à alíquota zero; b) bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004; c) operações de transferência entre unidades da empresa; d) aquisição de bens sujeitos a suspensão obrigatória nos termos das Leis nº 12.088/09 e 12.350/10; e) créditos presumidos da agroindústria (Leis nº 10.637/02, 10.833/04, 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10).

Ademais, a Recorrente foi autuada por omissão de receitas sujeitas à tributação por PIS/PASEP e COFINS em razão de: haver atribuído classificação fiscal incorreta a diversas mercadorias vendidas no 3º trimestre de 2012; não ter incluído o valor dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo.

### **Da Impugnação e Manifestações de Inconformidade**

A contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração e Manifestações de Inconformidade contra os Despachos Decisórios a alegar, no que se refere às glosas realizadas pela fiscalização, em síntese, o seguinte:

1) a nulidade do Despacho Decisório, por violação ao princípio da verdade material, em razão da fiscalização ter realizado as glosas dos créditos relativos à aquisição de determinados insumos mediante a análise de planilhas, com base em presunções e sem conhecimento da vinculação de cada insumo ao processo produtivo da empresa, dado que não compareceu ao seu estabelecimento;

3) que a atual jurisprudência do CARF reconhece que, em todo processo administrativo que envolver créditos referentes à não-cumulatividade do PIS/Pasep ou da COFINS, deve ser analisado cada item relacionado como 'insumos' e o seu envolvimento no processo produtivo;

3) que todos os produtos e serviços glosados pela fiscalização estão diretamente relacionados ao seu objeto social, sendo **relevantes e essenciais** ao seu processo produtivo, permitindo o aproveitamento de créditos da contribuição nos termos da legislação, não havendo como se manter a glosa dos créditos.

4) o reconhecimento do direito aos créditos apurados pela Impugnante, referentes às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, na modalidade não cumulativa, de todos os insumos relevantes e essenciais à atividade da empresa, conforme as decisões do CARF e do STJ que colaciona.

5) o reconhecimento dos créditos decorrentes dos produtos adquiridos com alíquota zero, por se tratar de verdadeira isenção e em observância à regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

6) a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, requerendo o sobrestamento do processo até a manifestação definitiva do STF sobre o tema.

7) a correta classificação, de acordo com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, dos bens reclassificados pela fiscalização.

### **Das Decisões de 1ª Instância**

A 4ª Turma da DRJ/FNS, ao julgar conjuntamente os processos aqui analisados, em sessão de 07/03/2018, prolatou Acórdão no processo relativo ao Auto de Infração, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012 COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.*

*No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012 PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.*

*No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012 PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. COMPROVAÇÃO DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

*Cabe ao contribuinte, quando intimado para tanto, levar ao conhecimento da fiscalização todas as características das mercadorias e insumos utilizados na produção de produtos os quais entenda que sejam sujeitos à alíquota zero devido à sua classificação na NCM.*

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Processo 11516.722531/2017-10 Acórdão n.º 07-41.405 DRJ/FNS Fls. 2 2 Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012 NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.*

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação de mercadoria.*

*CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO.*

*A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH prevê que se determina a classificação de produtos na NCM de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e, quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

*CARNE. CLASSIFICAÇÃO.*

*Em se tratando de carne, a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo que toda a carne temperada, exceto se apenas com sal, deve ser classificada no Capítulo 16.*

*BOLSA TÉRMICA. CLASSIFICAÇÃO.*

*A “bolsa térmica” reutilizável que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, não consistindo de uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que acondiciona, deve ser classificada na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico.*

**MASSA PARA PÃO DE QUEIJO. CLASSIFICAÇÃO.**

*A massa para “pão de queijo”, em se tratando de preparação alimentícia de farinhas, na forma de pasta crua e congelada, para a preparação de produtos de padaria, que já é vendida modelada na forma do produto final, deve ser classificada na posição 1901.2000, como entende a fiscalização, e não na posição 1902.1100.*

**TORTAS. CLASSIFICAÇÃO.**

*A classificação mais adequada para “torta” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 19.05, conforme item 10 da NESH da posição.*

**SANDUÍCHES PRONTOS. CLASSIFICAÇÃO.**

*A classificação mais adequada para “sanduíche pronto” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 16.02, conforme Regra 3, item X, exemplo 1.*

**COXINHA DE FRANGO. CLASSIFICAÇÃO.** *Processo 11516.722531/2017-10 Acórdão n.º 07-41.405 DRJ/FNS Fls. 3 3 A classificação mais adequada para “coxinha de frango” não é na posição 19.02, notadamente devido à forma de preparação e apresentação dos produtos dessa posição, mas na posição 16.02, conforme Nota “a” do Capítulo 19, Nota 2 do Capítulo 16 e os textos da posição 16.02 e da subposição 1602.32, considerando a RGI-HI nº 6.*

**Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido**

Nos processos de ressarcimento/compensação, foram prolatados Acórdãos, sem ementa nos termos da Portaria RFB nº 2.724/2017, pela improcedência das Manifestações de Inconformidade para manter as glosas realizadas pela fiscalização. Quanto aos bens e serviços glosados por não caracterizar insumos passíveis de geração de créditos, concluiu-se por não estarem intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo do bem destinado à venda.

Regularmente cientificada, a Contribuinte interpôs Recursos Voluntários, que repisam os argumentos apresentados na Impugnação e nas Manifestações de Inconformidade.

**Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

**Da Admissibilidade**

Os Recursos Voluntários são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

**Da Proposta de Diligência**

Verifica-se que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais, que ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de

determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “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”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

Acerca da aparente adoção de um conceito de insumo em dissonância com o que deve ser atualmente adotado, vejam-se trechos do voto condutor dos Acórdãos proferidos em 1ª instância que embasaram a manutenção das referidas glosas:

*Os créditos possíveis no âmbito das contribuições em tela são apenas aqueles expressamente previstos na sua legislação de regência, não estando suas apropriações, ao contrário do que defende a contribuinte, vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo.*

Processo nº 10983.917655/2016-21  
Resolução nº **3401-001.816**

**S3-C4T1**  
Fl. 1.989

---

*Em verdade, a não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está, toda ela, regularmente prevista em legislação ordinária, na qual o legislador adotou o critério de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas capazes de gerar crédito, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.* (grifo nosso)

Destarte, diante do novo contexto normativo, é pertinente que este colegiado, à semelhança do que resolveu nos autos do PAF nº 13605.000177/2004-81, em sessão realizada no último dia 29/01/2019, converta o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifeste conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa em discussão no presente processo ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, fundado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, aplicável ao caso em julgamento.

Após, cientifique-se a Recorrente para, querendo, manifestar-se em 30 (trinta) dias, contados de sua intimação.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli