



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.000822/2010-32
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.863 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Assunto DILIGÊNCIA - COFINS
Recorrente MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antônio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa e o conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 10-36.177 (e-fls. 1865/1881) proferido pela 2ª Turma da DRJ/POA que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade de e-fls.1770/1786, mantendo o Despacho Decisório de fls. 709/710 (e-fls.1765/17666).

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins referente ao segundo trimestre de 2008, cumulado com Declaração de Compensação (Dcomp). O valor do ressarcimento pleiteado é de R\$ 1.270.685,11. A fiscalização refez a apuração e apurou irregularidade nos créditos. O Despacho Decisório da fl. 1755 (a numeração citada é a do processo digitalizado), com base no Relatório intitulado Auto de Infração

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000822/2010-32

das fls. 1728 a 1754, reconhece o crédito no valor de R\$416.947,03. O Despacho das fls.1765/66 homologa as compensações até o limite do crédito reconhecido, não homologando as demais. De acordo com o Relatório, as seguintes irregularidades foram constatadas: (1) Crédito presumido com utilização indevida do percentual de 60%, ao invés do correto de 35%; (2) Creditamento indevido de fretes de pessoas físicas; (3) Crédito básico indevido sobre aquisições de pintos de 1 (um) dia e vacinas veterinárias; (4) Crédito indevido para pagamento de água e serviços de esgoto; (5) Crédito básico indevido para fretes de compras que integram o presumido; (6) Creditamento sobre fretes de produtos prontos entre unidades; (7) Apuração de crédito integral sobre aquisição (guias longitudinais de madeira para confecção de *redler* — transportador) que deveria ser imobilizada para posterior depreciação (valor admitido 10/48 avos e glosado 38/48 avos); (8) Crédito indevido sobre doação; (9) Crédito indevido de serviços relacionados à importação de trigo; (10) Crédito sobre fretes não comprovados; (11) Créditos sobre fretes de exportação descontados indevidamente, por mostrarem-se efetivamente relacionados a logística da operação de exportação, intermediários entre a fiscalizada e o transportador; (12) Devolução de insumos para as quais não foi efetuado o ajuste negativo nos créditos; e (13) Créditos informados indevidamente a título de Cofins/PIS importação. No mês de abril, foi apurado valor devido, sendo o valor decorrente do procedimento fiscal, objeto de lançamento de ofício no processo 11065-002.163/2010-79, juntamente com os valores do primeiro trimestre. As glosas referentes a maio e junho somaram R\$853.738,08. Os itens 12 e 13, embora constem do Auto de Infração/Relatório, não se referem aos meses contemplados no presente processo, além de não terem sido questionados, não fazendo parte do litígio em apreciação. A empresa foi cientificada em 23/02/2011(fl.1769).

A empresa apresentou manifestação de inconformidade em 24/03/2011 (fls.1770 a 1860). Concorde com as glosas referentes aos itens 2, 12 e 13, acima, contestando os demais. De início, indica estar impugnando e apresentando manifestação de inconformidade tendo em vista não restar claro as repercussões individuais das glosas e lançamentos. Genericamente, se insurge contra o conceito de insumo adotado pela RFB e pelo auditor-fiscal atuante, que seria aplicável somente ao IPI. Sustenta que a aplicação de tal conceito resulta na transformação da sistemática não-cumulativa em cumulativa, com a alíquota maior, em desacordo com os objetivos da introdução da não-cumulatividade. Entende que a necessária “utilização” dos bens e serviços no processo produtivo é o critério que deveria ser adotado. Especificamente, questiona:

- Quanto ao item 1: Explica a atividade exercida. Indica que o pinto de 1 dia, o frango vivo e o milho (para a ração) não são revendidos, destinando-se exclusivamente à produção do frango a ser abatido e vendido, sendo todos os produtos da posição 02.07 da TIPI. Acrescenta que, na realidade, teria direito a totalidade do crédito, uma vez que são todos insumos sem indicação do tratamento tributário de suspensão. Junta cópias de documentos fiscais a título exemplificativo, informando encontrarem-se os demais a disposição;

- Quanto ao item 3: Entende que o fisco confunde os tributos sujeitos à alíquota zero com a isenção. Sustenta que os produtos estão submetidos à tributação, mas com a alíquota zero;

- Quanto ao item 4: Protesta contra o conceito .de insumo utilizado pelo fisco, conforme já destacado. Entende ser insumo necessário e utilizado na produção, estando de acordo com a Lei de regência. Com relação a tarifa de esgoto, aponta ser a mesma água a geradora dos custos, mesma base, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório. Na apuração do valor, apresenta documentos com a finalidade de demonstrar equívoco na informação prestada referente a unidade Trigobel, de Belem — PA, para fevereiro de 2008, o que ocasionou o erro na glosa efetuada;

- Quanto ao item 5: Argumenta que o frete pago é distinto dos insumos e que o serviço foi tributado pelas contribuições. Entende inexistir fundamento legal para a glosa;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000822/2010-32

- Quanto ao item 6: Explica que o produto pronto é remetido A filial que o revendeu para entrega ao destinatário final, não sendo operação similar àquela da Solução de Divergência Cosit 26/08, citada pelo autuante. O valor do frete, particularmente alto para Manaus, e suportado e repassado ao preço pelo impugnante. A apuração de créditos tem fundamento no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03;
- Quanto ao item 7: Diz tratar-se de bem de pequeno valor e que as peças de madeira não são para redler novo, mas para substituição de peças do redler já em funcionamento;
- Quanto ao item 8: Argumenta ser aquisição regular de mercadoria, tendo ICMS destacado e sendo operação sujeita ao PIS e Cofins. O fato de ter constado "Doação" na nota do emissor não descaracteriza a operação;
- Quanto ao item 9: Alega serem os gastos preponderantemente para mercadoria já desembaraçada e nacionalizada. Repisa a crítica ao conceito adotado de insumo;
- Quanto ao item 10: Questiona o cálculo realizado, entendendo não estar devidamente documentado e apontando diferença maior pró-contribuinte;
- Quanto ao item 11: Alega que a glosa contraria disposição legal, tratando-se de pagamentos no Brasil para empresas brasileiras, apontando documentos para comprovação. Indica que o nome do documento (Nota de Débito) é problema com o emissor. Considera que as informações prestadas pelos agentes são para eximir-se do tributo.

Requer seja declarada a improcedência da ação fiscal e a homologação das compensações. A DRF/NHO encaminhou o processo para apreciação da DRJ.

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

Período de apuração: 01/05/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei no 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000822/2010-32

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. As despesas com água não utilizada diretamente na produção e com tarifa de esgoto não podem ser considerados insumos na fabricação/produção de bens destinados à venda.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE.

Os serviços contratados de agenciamento, logística e intermediação de exportação ou frete não são passíveis de creditamento.

ALEGAÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

É ônus da interessada a comprovação das alegações, de modo a não deixar dúvida sobre a existência do direito ao ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 23/01/2012, interpôs Recurso Voluntário, no dia 17/02/2012, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Impugnação. Reconhece, porém, a procedência da glosa relativa a gasto de fretes não comprovados.

Em 22/05/2014, a Recorrente apresentou petição de desistência parcial do Recurso Voluntário, especificamente, no que tange aos créditos sobre fretes de exportação, em razão da sua adesão ao parcelamento previsto pela Lei nº 12.865/2013.

Por fim, em 2018, a contribuinte apresentou petição requerendo que a análise da existência dos créditos de Cofins objeto dos presentes autos fosse realizada em conformidade com o recente entendimento do STJ, no REsp nº 1.221.170/PR.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.000822/2010-32

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito de Cofins, no regime não cumulativo, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) crédito presumido com utilização do percentual de 60%, relativo à atividade de abate de frango, ao invés de 35%, referente aos insumos (pintos de um dia, frango vivo e milho);
- (ii) crédito básico sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota zero;
- (iii) enquadramento de água e serviços de esgoto no conceito de insumos;
- (iv) autonomia dos gastos com fretes nas operações de insumos sujeitos à créditos na modalidade presumida;
- (v) possibilidade de creditamento de gastos com fretes de produtos acabados entre unidades;
- (vi) modalidade de creditamento de gastos com aquisição de guias longitudinais de madeira para confecção de redler – transportador (valor integral da nota fiscal ou de acordo com a sua depreciação);
- (vii) crédito originário das operações que envolveram o farelo, sub produto da farinha (se decorrente de doação ou dação em pagamento);
- (viii) enquadramento de gastos com serviços relacionados à importação de trigo no conceito de insumos;
- (ix) enquadramento de gastos com agenciamento, logística e intermediação de exportação ou transporte;

Como mencionado, **tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora a quo aplicaram o conceito restritivo de insumo**, já superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR. O acórdão proferido naquela ocasião foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte 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 SEQUINTE 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. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000822/2010-32

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade e/ou relevância**, os quais, de acordo com o voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com 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.

Por sua vez, a **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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp 1.221.170/PR, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.000822/2010-32

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 n.º10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal não considerou a essencialidade e/ou relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ.

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

i) intime a Recorrente para:

a. demonstrar de forma detalhada e individualizada, por meio de Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;

b. apresentar esclarecimentos complementares e documentos quanto às guias longitudinais de madeira para confecção de *redler* – transportador, demonstrando, por meio de documentos contábeis, a forma em que foi contabilizado: se imobilizado ou despesa;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.863 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.000822/2010-32

- ii) analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida, e sendo necessário, realize eventuais diligências para a constatação especificada na presente Resolução;
- iii) elabore relatório fiscal conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;
- iv) recalcule as apurações e resultado da diligência;
- v) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara