



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.000823/2010-87
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.864 – 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 10-36.178 proferido pela 2ª Turma da DRJ/POA que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte.

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 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 admitido10/48 avos e glosado38/48 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. As glosas referentes a julho, agosto e setembro somaram R\$128.153,29. Os itens (3) e (13), embora constem do Auto de Infração/Relatório, não se referem aos meses contemplados no presente processo. Também o item (7) se refere a glosa efetuada para março, embora o reconhecimento dos valores de depreciação contemple os meses controlados neste processo. Dessa forma, tais itens não fazem parte do presente litígio, devendo ser apreciados nos processos próprios. A empresa foi cientificada em 23/02/2011 (fl.632).

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 autuante, 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; Original Processo 11065.000823/2010-87 Acórdão n.º 10-36.178 DRJ/POA Fls.781 4

- Quanto ao item 3: Entende que o fisco confunde os tributos sujeitos à alíquotazero comisenção. 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 à 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 Belém - 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 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

- Quanto ao item 6: Explica que o produto pronto é remetido à 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, é 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 descaracterizaria a operação;

- Quanto ao item 9: Alega serem os gastos preponderantemente para mercadoriájádesembaraçadaenacionalizada.Repisaacríticaaaconceitoadotadodeinsumo;

- Quanto ao item 10: Questiona o cálculo realizado, entendendo não estar devidamente documentado, além de não constar expressamente o aproveitamento de diferença a 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 como 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. ADRF/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: 01/07/2008 a 30/09/2008

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 nº10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos à Cofins decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

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.

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.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica não poderá descontar créditos calculados sobre a aquisição de bens que integram o ativo imobilizado, nesses casos o crédito será calculado sobre os encargos de depreciação, em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, inclusive no caso de partes e peças incorporadas ao valor do bem.

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 Manifestação de Inconformidade. Reconhece, porém, a procedência da glosa relativa a gasto com fretes não comprovados.

Posteriormente, em 2018, a contribuinte apresentou 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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

É o relatório.

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

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) enquadramento de água e serviços de esgoto no conceito de insumos;
- (iii) autonomia dos gastos com fretes nas operações de insumos sujeitos à créditos na modalidade presumida;
- (iv) possibilidade de creditamento de gastos com fretes de produtos acabados entre unidades;
- (v) 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);
- (vi) crédito originário das operações que envolveram o farelo, sub produto da farinha (se decorrente de doação ou dação em pagamento);
- (vii) enquadramento de gastos com serviços relacionados à importação de trigo no conceito de insumos;
- (viii) 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

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. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 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 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 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:

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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.”

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendendo 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 nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 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 nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.864 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000823/2010-87

- 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;
- 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 nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 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