



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721918/2012-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.792 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente AGROVENETO S.A. - INDUSTRIA DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

O trabalho fiscal realizado no presente processo deixa de identificar os fundamentos fáticos e jurídicos para as glosas perpetradas, prejudicando severamente o direito de defesa do sujeito passivo. Cabe, portanto, ser reconhecida sua nulidade em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, cabendo a elaboração de novo despacho decisório sanando as incongruências apontadas, com a reabertura de prazo de defesa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade de parte do Despacho Decisório exarado, quanto às glosas de insumos, despesas relacionadas às MATRIZES PARA POSTURA, "FARELO DE ARROZ" e créditos extemporâneos, face a ausência de

fundamentação contundente, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem quanto a esses itens (considerando as parcelas cuja validade do crédito já foi reconhecida pela DRJ). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.788, de 16 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11516.721876/2012-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado). Ausentes os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS não cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 2º trimestre de 2011, pleiteado pela contribuinte acima identificada, por meio eletrônico sob nº 19642.89369.291211.1.1.11-0239, no valor de R\$ 410.389,06.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada. O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal; (2) Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ter creditado seus valores se não demonstrado pela manifestante qual sua associação ao processo produtivo; (3) As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se

destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições; (4) As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e sofram alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Para tal, faz-se necessária comprovação da contribuinte. (5) Cabe à manifestante a apresentação de provas no sentido de demonstrar a ocorrência das operações originárias dos créditos que pleiteia, bem como, a natureza e o caráter de essencialidade e relevância que caracterize as aquisições como insumos; (6) Para utilização de créditos extemporâneos, é necessária a retificação dos Dacons correspondentes aos períodos em que esse crédito foi apurado até o período em que o crédito está sendo utilizado ou passa a ser objeto de pedido de ressarcimento; (7) O artigo 55 da lei 12.350/2010 define novo tratamento ao desconto do crédito presumido. Apenas os insumos cuja NCM esteja prevista no referido artigo é que podem gerar crédito presumido nos termos e percentuais ali expostos.

Intimado desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- (i) a necessidade de se admitir como insumo diferentes itens glosados pela fiscalização, trazendo considerações específicas quanto aos serviços de manutenção das máquinas e de edificações (sendo que limpeza e EPI, indicado inicialmente da defesa do contribuinte, foi revertida pela DRJ). Sustenta que os registros contábeis fazem prova da validade dos créditos. Traz o controle do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento sobre o abate de frangos, que determina a utilização de roupas próprias e a possibilidade de exigência por inspeção federal de substituição, raspagem, pintura e reforma das edificações e máquinas. Sustenta a necessidade de se admitir o crédito de embalagens. Afirma a ausência de fundamentação para a identificação das glosas de insumos. Identifica questões relacionadas às luvas e capas descartáveis, faca, materiais de embalagem e matéria prima. Sustenta ainda de forma geral que todos os serviços glosados se enquadram no conceito de insumo.
- (ii) a existência de autorização legal para a tomada de créditos extemporâneos, na forma do art. 3º, §4º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, sustentando a ausência de exigência legal ou normativa para a retificação dos documentos fiscais.
- (iii) a possibilidade da tomada de créditos presumidos glosados pela fiscalização, considerando que se tratam de aquisições de pessoas físicas. Especificamente quanto às despesas de pintos de um dia, os frangos para corte, milho e matrizes para postura, sustenta que não são classificados como imobilizado e, como tal não podem ser objeto de glosa de créditos. Especificamente quanto ao Farelo de Arroz, sustenta que houve um erro no nome, sendo correta a classificação fiscal adotada na NCM 2304.00.90, afirmando ainda que não houve a apropriação de crédito presumido proporcional a exportação.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

I – DOS CRÉDITOS DE INSUMOS

Antes de adentrar na forma como a fiscalização procedeu com a glosa dos créditos de insumos no presente caso, cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)"* (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final."* (grifei)

créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "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**" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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.**

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.** (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e**

fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Feito este esclarecimento, adentra-se no trabalho fiscal realizado nestes autos.

Uma primeira alegação feita pelo sujeito passivo gira em torno da ausência de fundamentação do despacho decisório quanto às glosas de insumo, por não ser possível identificar sua motivação. Uma vez que não se tratava de alegação identificada em tópico apartado da defesa, ela não chegou a ser frontalmente enfrentada pela r. decisão recorrida, que adentrou nos créditos de insumo sustentados como válidos pelo sujeito passivo.

Contudo, pela simples descrição trazida no relatório deste voto, entendo que cabe razão ao contribuinte neste ponto, sendo certo que é possível confirmar que as glosas identificadas na planilha elaborada pela fiscalização não estão devidamente motivadas no relatório de auditoria entregue ao contribuinte.

De fato, pelo relatório fiscal constante do termo de constatação, observa-se que a razão para a glosa dos créditos estariam nas planilhas entregues pela fiscalização, onde estaria

indicado o motivo para a glosa. Os códigos para os motivos para as glosas, por sua vez, foram identificados em uma planilha geral elaborada pela fiscalização. Contudo, a fiscalização em qualquer momento traz uma razão específica para a glosa ou mesmo identifica, de forma pormenorizada, quais seriam as rubricas que estariam sendo objeto de glosa e o fundamento jurídico para tanto.

Atentando-se para as planilhas anexas, observa-se que a grande parte delas não é possível identificar uma aba na qual a fiscalização teria indicado o “motivo para a glosa”. As planilhas apenas trazem em seu título a que se refere a glosa (GLOSA DE MATERIAL DE EMBALAGEM, GLOSA DE FRETES SOBRE MATERIA PRIMA, GLOSA DE MATERIAL INTERMEDIÁRIO, GLOSA DE FRETES SOBRE MATERIAL DE EMBALAGEM, GLOSA DE FRETES SOBRE MATERIAL INTERMEDIÁRIO, GLOSA MATERIAL DE CONSUMO e GLOSA DE FRETES SOBRE MATERIAL DE CONSUMO).

Aquelas planilhas que trazem uma coluna com o motivo para a glosa (GLOSA DE MATERIAL INTERMEDIÁRIO e DE FRETES SOBRE MATERIAL INTERMEDIÁRIO, GLOSA DE MATERIAL DE EMBALAGEM e DE FRETES SOBRE MATERIAL DE EMBALAGEM, GLOSA DE FRETES SOBRE MATERIA PRIMA), se remetem apenas à justificativa geral identificada na planilha “MOTIVO DA GLOSA”, que seriam “sem contato com o produto” ou outra ainda mais geral “DESP NÃO CARACTERIZADAS COMO INSUMO-FISCALIZAÇÃO”.

Neste ponto, a planilha geral elaborada pela fiscalização (a qual sequer foi feita menção direta na Informação Fiscal) não justifica de forma direta a razão pela qual a fiscalização não teria considerado como insumo os bens e serviços. Como visto pela planilha de motivos reproduzida no relatório, aquelas glosas para as quais há motivo relacionado tem como justificativa razões que sequer se referem aos itens glosados e que não mais se sustentam à luz dos critérios da essencialidade e relevância do Superior Tribunal de Justiça, trazido pela r. decisão recorrida. Vejamos novamente o teor da planilha geral trazida pela fiscalização:

MOTIVO DA GLOSA

CÓDIGO DESCRIÇÃO

1 Manutenção - PEÇA ou material SEM contato com o produto

2 LIMPEZA

3 Material ou Equipamento sem contato com o produto

4 Análise de qualidade

5 Serviços médicos aos funcionários

6 Manutenção - Eq. não faz parte da linha de produção

7 Manut. Equipamento sem contato com o produto - BALANÇA

8 Trat. Água de caldeira - Equipamento sem contato com o produto

9 Manut. Equipamento sem contato com o produto - Caldeiras e separadores de amônia

10 Manut. Equipamento sem contato com o produto - Compressores

11 Material não é peça ou parte de máquina

12 Instalações hidráulicas, esgoto, etc

13 Instalações elétrica, telefônicas, etc

14 Manutenção - Eq. não faz parte da linha de produção - Aparelhos

15 Estudos técnicos

16 FRETES

17 LOCAÇÃO

18 Serviços diversos não utilizados como insumos

19 PINTURA

20 Aquisição de Pessoa Física

21 DESP NÃO CARACTERIZADAS COMO INSUMO-FISCALIZAÇÃO

22 Embalagem de transporte, sem contato com o produto

23 EPI, uniforme, etc

24 Tratamento de água, esgotos ou resíduos

25 Sinalização

26 Geração de energia

27 Imobilizado

28 MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES - FISCALIZAÇÃO

29 Refeições

30 Ferramentas

31 Manutenção - Peça ou Material **sem desgaste ou consumo por contato com o produto**

32 Alíquota 0

33 Não identificado

99 DESP NÃO CARACTERIZADAS COMO INSUMO-FISCALIZAÇÃO
(grifei)

Observa-se que as justificativas são gerais, não trazendo considerações específicas em relação aos créditos de insumos aparentemente glosados. Muitos dos motivos são apenas que a fiscalização entende que não se caracteriza como insumo, ou mesmo não identificado. E sequer é possível identificar se todos esses motivos foram identificados no trabalho fiscal sob análise, vez que apenas algumas planilhas, como visto, trazem uma coluna que se refere ao motivo para a glosa.

Acresce-se que, especificamente quanto aos créditos extemporâneos, a fiscalização apenas afirmou genericamente que inexistiria previsão legal para o crédito extemporâneo, trazendo um procedimento a ser seguido pelo contribuinte (retificação dos documentos fiscais), sem qualquer menção legal ou normativa. Contudo, a ausência de fundamento legal não é uma justificativa suficiente para a glosa do crédito, em especial considerando a previsão do art. 3º, §4º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que preveem que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.” Qual a razão pela qual a fiscalização considerou que o

contribuinte não poderia tomar o crédito extemporâneo? Seria a necessidade de retificação dos DACTON? Esse procedimento é exigido pela lei? Essa motivação não foi veiculada na informação fiscal.

Neste ponto, a própria r. decisão recorrida identificou a deficiência na motivação do despacho decisório, vez que traz fundamento legal e normativo não trazido pela fiscalização no termo de constatação quanto ao crédito extemporâneo, aduzindo que seria necessária a retificação da DCTF e da EFD-Contribuições (por exigência normativa). Posição esta, contudo, contrária ao entendimento já externado por este CARF³⁴.

Diante de todas essas circunstâncias, entende-se que o trabalho fiscal realizado no presente caso quanto aos créditos de insumos e aos créditos extemporâneos encontra-se maculado de nulidade, por deixar de identificar os fundamentos fáticos e jurídicos para as glosas perpetradas, prejudicando severamente o direito de defesa do sujeito passivo, em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Destaco abaixo a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López⁵ sobre o tema:

No processo administrativo fiscal, dentre as nulidade mais comuns podem-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade das partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de ato novo.

Objetivando considerações úteis ao prosseguimento e à solução do processo, com base no artigo 59, §2º do Decreto n.º 70.235/72⁶, destaco que cabe à fiscalização a formalização de novo despacho decisório com todos os fundamentos legais e fáticos para as glosas perpetradas, trazendo planilhas e demonstrativos que evidenciem as operações que foram glosadas e as razões para as glosas.

E aqui é importante mencionar que na fase de fiscalização a empresa anexou aos autos a explicação de seu processo produtivo, identificando os produtos por ela utilizados em sua produção, o que poderá servir de base para a fiscalização para a realização do novo trabalho fiscal, no qual identifique os motivos para as glosas. **Acresce-se que cabe**

³ Em conformidade com os Acórdãos nº 9303-009.893, 9303-008.048 9303-006.248 e 9303-004.562.

⁴ Com as diferentes posições sobre essa questão vide: LAURENTIIS, Thais de, DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. A apropriação extemporânea de créditos de PIS/Cofins segundo o Carf. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-14/direto-carf-apropriacao-extemporanea-creditos-pis-cofins-segundo-carf>. Acesso em 08/12/2021

⁵ Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 558-559.

⁶ "Art. 59 (...) § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo"

ainda à fiscalização verificar aquelas questões que já foram objeto de reconhecimento pela r. decisão recorrida, autorizando o direito creditório sobre os valores já admitidos pela DRJ nesses autos.

Deve-se salientar que para o Despacho Decisório não se aplica a vedação do art. 146, do Código Tributário Nacional - CTN (aplicável aos lançamentos de ofício), sendo pertinente o novo trabalho fiscal a ser realizado. Deve-se observar, sim, o art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72, aplicável aos processos de crédito solicitado pelo sujeito passivo (ainda que, na visão dessa relatora, tenha aplicação restrita para os Autos de Infração à luz do já mencionado art. 146, do CTN):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade de parte do Despacho Decisório exarado quanto às glosas de insumos e créditos extemporâneos realizado pela fiscalização, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem.

II – DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS

Quanto aos créditos presumidos, a fiscalização identifica quatro razões distintas para as glosas. Como reproduzido no relatório:

1) O interessado não tem direito a crédito referente ao item "MATRIZES PARA POSTURA", pois se trata de item do seu ativo imobilizado, conta "0001317 REPRODUTORES AVES". Pelo mesmo motivo não tem direito a crédito referente aos itens relacionados ao desenvolvimento das matrizes (pintos de um dia e preparos para alimentação de aves não vinculados com o período útil de produção de ovos).

2) O interessado classificou o item "FARELO DE ARROZ" como NCM 2304.00.90 (Tortas e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja. Outros), quando deveria ter classificado como NCM 2302.40.00 (Sêmeas, farelos e outros resíduos, mesmo em pellets, da peneiração, moagem ou de outros tratamentos de cereais ou de leguminosas. De outros cereais). Este item não dá direito a crédito.

3) A partir da publicação da IN RFB nº 1.157/2010, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, o interessado foi enquadrado na vedação da alínea "a" do inciso I do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006:

"Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos

presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

a) no capítulo 2, **exceto** os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, **02.07**, 0210.1; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011) (Vide art. 22 da IN RFB nº 1.157/2011)” (grifo nosso)

Portanto, não tem direito a crédito referente aos itens "Cavaco de madeira para caldeira", "Lenha de eucalipito", "Cepilho" e "Ovos férteis para incubar".

4) A correção de erros na apuração da contribuição só pode ser realizada por retificação do Dacon, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte. **Pode o contribuinte, se atendidos os requisitos legais, inclusive o do prazo decadencial, promover a retificação do Dacon de cada período afetado (e posteriores, em decorrência dos reflexos) e, pedir o crédito assim gerado especificamente em cada processo já existente relativo a cada período alterado. Não há previsão de creditamento extemporâneo.** (grifei)

Observa-se que quanto aos itens 1, 2 e 4 acima, o mesmo vício na fundamentação do despacho pode ser identificado.

Primeiro, não está claro pelo despacho a razão pela qual os itens relacionados ao ativo imobilizado da empresa ("MATRIZES PARA POSTURA") não seriam suscetíveis de crédito (pintos de um dia e preparos para alimentação de aves não vinculados com o período útil de produção de ovos). A fiscalização não identificou com clareza a razão para essa glosa, considerando que os pintos de um dia e preparos para alimentação não aparentam ser despesas relacionadas ao ativo imobilizado, mas sim com a produção. O fato das matrizes para posturas serem contabilizadas no ativo imobilizado implica necessariamente que as despesas com pintos de um dia sejam relacionadas à manutenção do ativo imobilizado? Não está clara a razão para a glosa.

Quanto ao item 2, observa-se que a fiscalização procedeu com a reclassificação fiscal de mercadoria sem trazer qualquer fundamento fático ou jurídico para tanto, apenas afirmando o item "FARELO DE ARROZ" foi classificado como NCM 2304.00.90 (Tortas e outros resíduos sólidos, **mesmo triturados** ou em pellets, da extração do óleo de soja. Outros), quando deveria ter classificado como NCM 2302.40.00 (Sêmeas, farelos e outros resíduos, mesmo em pellets, da peneiração, moagem ou de outros tratamentos de cereais ou de leguminosas. De outros cereais).” Neste ponto a r. decisão recorrida igualmente evidenciou a falha cometida no despacho decisório, ao trazer as razões e os fundamentos constantes da NESH e das regras do sistema harmonizado para essa reclassificação fiscal. Contudo, a informação fiscal não traz qualquer razão fática ou jurídica para a reclassificação.

Por fim, quanto aos créditos extemporâneos do item 4, as considerações são as mesmas daquelas veiculadas anteriormente, vez que a fiscalização apenas afirma genericamente que “*Não há previsão de creditamento extemporâneo*”, aduzindo a possibilidade de retificação do DACON. Não traz, portanto, uma análise fundamentada da razão pela qual não é cabível o creditamento extemporâneo face a previsão do art. 3º, §4º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, para esses itens, cabe ser reconhecida a nulidade do despacho decisório face a ausência de fundamentação contundente para a negativa de crédito, cabendo à fiscalização a elaboração de novo despacho trazendo as razões fáticas e jurídicas para a eventual negativa do crédito.

Especificamente quanto ao item 3, considerando os produtos "Cavaco de madeira para caldeira", "Lenha de eucalipto", "Cepilho" e "Ovos férteis para incubar" classificados no item 02.07 da NCM, a fiscalização agiu de forma distinta e identifica com clareza as razões pelas quais o crédito presumido tomado pelo sujeito passivo seria indevido. Com efeito, para esses produtos, haveria uma alteração normativa em 2010, identificada na IN RFB nº 1.157/2010, que incluiu esses produtos na exceção de tomada de crédito presumido a partir de 01/01/2011.

E neste ponto, a r. decisão recorrida apenas evidenciou com mais clareza o raciocínio desenvolvido pela fiscalização de ausência de fundamento normativo, cujas razões adoto como fundamento de decidir, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99⁷:

Quanto a esse tema a autoridade fiscal informou que com a publicação da IN RFB nº 1.157/2011, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, a contribuinte não teria mais direito aos créditos referentes aos itens "Cavaco de madeira para caldeira", "Lenha de Eucalipto", "Cepilho" e "Ovos férteis para incubar", por estar enquadrada na vedação da alínea "a" do inciso I do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

Por sua vez, a manifestante alega que não é possível afastar o crédito presumido do art. 8º da lei 10.925/2004 pela lei 12.350/2010. É apenas plausível afastar o disposto no §1º do art. 8º da lei 10.925/2004. Com isso, ainda seria possível utilizar-se do crédito presumido relativo às aquisições de pessoas físicas.

A lei 10.925/2004, em seu art. 8º, assim dispunha, com redação dada pelas leis posteriores:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

⁷ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Com isso, por se tratar de pessoa jurídica que produzia mercadorias de origem animal do código NCM 02.07, a manifestante podia deduzir das contribuições devidas o crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e das pessoas jurídicas listadas no §1º supracitado, mediante a aplicação da alíquota de 60% daquela prevista nas leis instituidoras do regime não cumulativo.

A IN SRF 660/2006, publicada para dispor sobre a suspensão da exigibilidade das contribuições e acerca do crédito presumido decorrente da aquisição de produtos agropecuários, em conformidade com os ditames do art. 8º da lei 10.925/2004, permitia que as pessoas jurídicas pudessem descontar o crédito presumido calculado sobre os produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados no capítulo 2 da NCM.

Entretanto, a lei 12.350/2010 trouxe alteração quanto a esse entendimento, conforme se verifica do seu art. 57:

Art. 57. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004:

I—às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM;

Com isso, resta claro que, a partir de 01/01/2011, a manifestante (que fabrica produtos classificados no código 02.07 da NCM) não mais poderia beneficiar-se do crédito presumido nos ditames estabelecidos no art. 8º da lei 10.925/04.

Tanto é que a IN RFB 1.157/2011 foi clara ao alterar os arts. 5º e 8º da IN SRF 660/2006, e excluir a possibilidade de descontar créditos presumidos dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados no código 02.07.

O art. 55 da lei 12.350/2010 acabou por definir novo tratamento ao desconto do crédito presumido no caso em questão:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos

02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I—o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II—o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III—o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Assim, se verifica que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, podem descontar crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM adquiridos de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física ou jurídica (nos termos do §1º).

Com isso, é de se considerar correta a consideração da autoridade fiscal ao somente permitir a dedução do crédito presumido relativo às aquisições supracitadas e que tenham sido utilizadas na fabricação de produtos destinados à exportação.

Consequentemente, é de se manter a glosa relativa às aquisições de "Cavaco de madeira para caldeira", "Lenha de Eucalipto", "Cepilho" e "Ovos férteis para incubar", visto que não mais há permissão para que seja calculado crédito presumido sobre as aquisições destes itens.

Com isso, cabe ser mantida a glosa especificamente quanto ao item 3 dos créditos presumidos (glosa relativa às aquisições de "Cavaco de madeira para caldeira", "Lenha de Eucalipto", "Cepilho" e "Ovos férteis para incubar"), sendo reconhecida a nulidade quanto aos demais itens.

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade de parte do Despacho Decisório exarado, quanto às glosas de insumos, despesas relacionadas às MATRIZES PARA POSTURA, "FARELO DE ARROZ" e créditos extemporâneos, face a ausência de fundamentação contundente, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem quanto a esses itens (considerando, frise-se, as parcelas cuja validade do crédito já foi reconhecida pela DRJ).

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade de parte do Despacho Decisório exarado, quanto às glosas de insumos, despesas relacionadas às MATRIZES PARA POSTURA, "FARELO DE ARROZ" e créditos extemporâneos, face a ausência de fundamentação contundente, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem quanto a esses itens (considerando as parcelas cuja validade do crédito já foi reconhecida pela DRJ).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator