



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11516.722958/2014-75
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-002.302 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Assunto PIS/COFINS
Recorrente BRF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Brasília/DF, que declarou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão, pelo qual cobra-se valores a título das contribuições, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão da DRJ:

DO LANÇAMENTO

Contra a empresa qualificada em epígrafe (sucessora da SADIA S/A, CNPJ: 20.730.099/0001-94) foram lavrados autos de infração de fls. 697 a 715, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins nos períodos de apuração 10/2009 a 12/2009.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 107.428.252,69 (cento e sete milhões quatrocentos e vinte oito mil duzentos e cinquenta e dois reais e sessenta e nove centavos).

O trabalho fiscal resultou em duas infrações, a saber:

(1) Ausência de recolhimentos de PIS e Cofins incidentes sobre auferimento de receitas de créditos presumidos de ICMS escriturados, conforme tabela abaixo.

Dados obtidos dos balancetes mensais		Créditos - Débitos		
		outubro	novembro	dezembro
3303217	TRIB-CRED.PRESUM-ICMS S/VDA.PRODS.MI-TERC.(M)	430.056,29	374.944,25	370.167,62
3303250	CRED.PRES-EST.ICMS S/NF ENTRADA-MI TERC	-7.292.411,79	-7.364.597,73	-6.866.312,92
3303268	CRED.PRES-EST.ICMS S/ NF SAIDA-MI TERC	8.185.338,67	7.529.539,10	7.675.135,98
3303276	CRED.PRES-APURACAO ICMS S/NF SAIDA-MI TERC	1.940.686,97	2.156.101,55	2.147.972,89
3303284	CRED.PRES-APURACAO S/NF TRANSF-MI TERC	9.292.907,49	8.356.455,99	8.437.639,82
3303390	CRED.PRES-APURACAO C/BASE NA AQUISICAO DE INSUMOS	2.909.460,78	2.605.834,34	0,00
3304051	CRED. PRES-EST.ICMS S/APURACAO SALDO DEVEDOR	730.658,88	818.594,98	798.890,72
	Valor total de créditos presumidos de ICMS recebidos no mês (base de cálculo omitida para PIS e COFINS)	16.196.697,29	14.476.872,48	12.563.494,11

Para melhor entendimento segue a resposta da empresa sobre as contas contábeis acima citadas (na ordem em que aparecem no quadro):

I. Esta conta registra benefícios apurados com crédito presumido na venda de margarina para o mercado interno correspondente ao estado de Pernambuco;

II. Esta conta os estornos de créditos relativos a aquisição de mercadorias aplicadas no processo produtivo contempladas no benefício do crédito presumido;

III. Esta conta os estornos de débitos relativos ao ICMS destacado nas saídas dos produtos para terceiros, contempladas no benefício do crédito presumido;

IV. Esta conta registra os valores dos créditos presumidos sobre notas fiscais de saída (utilizando % créd. Presumido), com base na apuração mensal do crédito presumido;

V. Esta conta registra os valores dos créditos presumidos sobre notas fiscais de transferências com base na apuração mensal do crédito presumido;

VI. Esta conta registra os valores de créditos presumido concedidos pelo estado de Santa Catarina, apurados com base na aquisição de insumos; e;

VII. Esta conta registra os valores de créditos presumido – Prodepe –Decreto 33.195/09 – Estado de Pernambuco.

A empresa não teria considerado o crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins porque não pode ser caracterizado como receita, mas mero ingresso.

Por outro lado, a RFB através da Solução de Divergência Cosit N° 13, de 28 de abril de 2011, entende diversamente do alegado pela empresa:

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

Ou seja, o crédito presumido do ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins apenas para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa, o que

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

não é o presente caso Tendo em vista as explicações prestadas pela empresa e com base na auditoria realizada, assim, concluiu o fiscal (fl. 727):

Considerando que o contribuinte não apurou PIS ou Cofins sobre os créditos presumidos de ICMS auferidos conforme sua resposta e que os custos para manutenção do benefício não geram créditos a descontar, chega-se aos valores mensais de crédito presumido do ICMS.

(2) Saldo devedor decorrente de glosas de créditos, conforme tabela sintética abaixo.
(...)

DAS GLOSAS PROCESSADAS a) Ficha 16A - Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos Foram glosados, por não se enquadrarem nas hipóteses de geração de crédito previstas na legislação de regência, qual seja, Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004: os valores das aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo; os valores que se referem a gastos para manutenção predial contabilizados no ativo imobilizado, aquisições efetuadas junto a pessoas físicas; despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa; aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero; os valores das notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito, os valores das notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins.

b) Ficha 16A - Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos

Foram glosados os seguintes valores: referentes a despesas com serviços que não se enquadram no conceito de insumo; que se referem a gastos para manutenção predial contabilizados no ativo imobilizado; cujos CFOP das notas fiscais não representa aquisição de bens ou serviços e nem outra operação com direito a crédito; de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero; e pagos a pessoas físicas.

c) Ficha 16A - Linha 04 - Despesas de Energia Elétrica

Foram glosados, por não se referirem energia consumida, os valores relativos as despesas com serviços de gerenciamento de energia elétrica pagos à empresa COMERC ENERGIA S/A e os valores referentes a Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

d) Ficha 16A - Linha 05 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosados dos valores informados relativos a aluguéis pagos a pessoa física e pagamentos relativos a arrendamento de granja avícola, por não se tratar de locação de prédio, como previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

e) Ficha 16A - Linha 06 - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosados dos valores informados relativos a aluguéis de veículos e despesas com aluguel de software, a gastos que não se enquadram no art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que somente contempla “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa”.

f) Ficha 16A - Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Foram glosados os valores relativos a fretes pagos a pessoa física, que não geram crédito nos termos da Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. IX, § 2º, inc. II.

g) Ficha 16A - Linha 09 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Neste caso foram glosados os créditos apurados com base em planilhas contendo memórias de cálculo de encargos de depreciação de períodos extemporâneos, que se referem a valores de encargos de depreciação do ano de 2006.

Segundo a fiscalização, a legislação não contemplou o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS sem retificação do Dacon e da DCTF, se for o caso.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

h) Ficha 16A - Linha 10 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)

Por não ser possível a utilização do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 no desconto de créditos relativos a edificações e benfeitorias, foram glosados os valores referentes a: (i) diferenças entre as depreciações calculadas pelo contribuinte para as edificações e benfeitorias (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “máquinas 1”) e a depreciação correta, conforme o disposto na IN SRF nº 162/1998, Anexo II - prazo de 300 meses para edificações e benfeitorias; (ii) diferenças entre as depreciações de itens relacionados a materiais de construção utilizados em edificações e benfeitorias calculadas pelo contribuinte (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “máquinas 2”) e a depreciação correta (IN SRF nº 162/1998); (iii) depreciação de bens (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “MÁQUINAS 3”), para os quais a interessada, instada para tanto, não apresentou a descrição detalhada de sua natureza e aplicação, o que impossibilitou a aferição pela fiscalização do direito ao crédito.

i) Ficha 16A - Linha 11 – Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias

Neste caso concluiu a fiscalização que os valores aqui informados pertencem à linha 10 e, desta forma, os valores informados nesta linha foram somados à linha 10, sendo zerada a informação da linha 11, sem prejuízo no aproveitamento dos créditos admitidos, que foram objeto de análise no subitem anterior.

j) Ficha 16A - Linhas 25 e 26 - Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais

A Autoridade Fiscal reduziu o valor do crédito apurado pela contribuinte ajustando a alíquota erroneamente utilizadas pela interessada, considerando na escolha da alíquota aplicável a natureza os insumos adquiridos, conforme previsto no inciso I do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Os insumos a que o contribuinte atribuiu crédito presumido extemporâneo foram integralmente glosados.

Por fim, esclareceu a fiscalização que a empresa SADIA S/A, CNPJ:

20.730.099/0001-94, subsidiária integral da BRF-Brasil Foods S.A., foi incorporada pela BRF S/A, portanto, em virtude da incorporação, caracterizou-se a responsabilidade tributária por sucessão, consoante art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional e, no caso em tela, seria aplicável a Súmula CARF nº 47.

A apuração final resultou nos seguintes valores, ora lançados: (...)

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignado, o contribuinte, cientificado eletronicamente (por decurso de prazo em 22/10/2014) apresentou impugnação tempestiva em 07/11/2014 aos Autos de Infração da Cofins e PIS (fls. 827 a 951 e anexos), com as seguintes alegações:

DA PRELIMINAR Nulidade do Procedimento fiscal Suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando que a “superficialidade da análise das informações necessárias para a glosa dos créditos” fere o princípio da verdade material.

Nesse sentido, aduz, em síntese, que “diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstância” caberia à fiscalização “analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado” e não somente “proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada no curso do procedimento de fiscalização”.

Segundo a Impugnante: “... jamais poderia o I. Agente Fiscal ter procedido ao presente lançamento sem fazer uma detida e profunda análise acerca dos custos que geraram créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS para a Impugnante, ignorando e glosando os vultosos créditos dessas contribuições”.

Reclama que a classificação do que é ou não “insumo” não poderia ser feita com base em ilações e leituras genéricas e sem prévio conhecimento do processo produtivo em questão. Cita jurisprudência administrativa.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

A fiscalização deveria investigar profundamente todos os fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado e não glosar “com base na natureza da conta contábil na qual o bem foi registrado”.

A glosa dos créditos deve se pautar em critérios bem definidos sob pena de iliquidez e incerteza.

Conclui que, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material e nem tampouco apresentado motivação para tanto, o presente Auto de Infração não pode subsistir, devendo ser cancelado.

DO MÉRITO

Inicia a sua defesa descrevendo o fluxo produtivo dos cárneos em geral (bovinos, suínos e aves) com o intuito de demonstrar a necessidade dos custos incorridos e, via de consequência, o direito ao creditamento da aludidas contribuições.

III.2 - Da Sistemática Não-Cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins / Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Requerente

A fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina. Diz, inicialmente, que, da combinação dos incisos e parágrafos do artigo 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 195, inciso I, alínea V, e § 12, da Constituição Federal, tem-se que o critério de escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita, critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. Defende, que o conceito de insumo, na sistemática não cumulativa dessas contribuições é muito mais abrangente do que o conceito de insumo adotado pela legislação do IPI, englobando todos e quaisquer dispêndios ligados ao processo produtivo e, assim, à obtenção de receita. Aduz, com base em jurisprudência do CARF, que o conceito de insumo aplicável ao caso deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, já que a materialidade dessas contribuições (a receita) é muito mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ, do que daquela prevista para o IPI. E, por fim, destaca que o conceito de insumo previsto na IN SRF nº 404/2004 não é o mesmo previsto na lei, o que implica em sua ilegalidade e menciona que os Tribunais Federais têm se firmado nesse sentido, exatamente em razão de a IN ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da lei, ao pretender restringir o conceito de insumo.

III.2 – Do conceito de insumos

Tece arrazoado a respeito do conceito de insumos adotado para as aludidas contribuições e que na sistemática da não-cumulatividade seria amplo (afastando-se o conceito restritivo do IPI) e que portanto insumo seria “qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita”.

III.2.2 — Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos (Linhas 02 e 03 da Ficha 06 da DICON)

A Impugnante, inicialmente, destaca que o erro quanto à linha da ficha de créditos da Dicon em que foram lançados os créditos da Contribuição, não justifica a glosa dos referidos créditos. Menciona que tal entendimento, inclusive, foi corroborado em recente decisão proferida pelo CARF em outro processo da própria Requerente.

E na sequência, a requerente passa a colocar os fatos e as razões de direito, pelos quais entende que faz jus aos créditos glosados.

Em relação à Indumentária e Itens de Uso Obrigatório, a Impugnante, em síntese, alega que a indumentária dos colaboradores que trabalham em suas plantas industriais, itens tais como uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnica, mangotes (de proteção dos braços), e serviços de locação de uniformes e lavanderia.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Afirma que tais custos são necessários devido a norma emanada da autoridade reguladora, sendo essenciais ao processo produtivo, sem os quais ela nem ao menos poderá exercer a sua atividade. Corroborando esse entendimento cita acórdão do CARF.

Quanto aos Pallets, explica que consistem em estruturas de madeira, cuja principal função é facilitar o transporte de insumos e mercadorias dentro do estabelecimento e que também servem para evitar o contato de tais materiais com qualquer superfície, impedindo contaminações que poderiam colocar em risco a integridade dos produtos industrializados.

Diz que o mesmo ocorre com relação às **caixas plásticas** (Doc. 12 — nota fiscal de aquisição desse item), que “são utilizadas, não apenas para separação das partes dos carnesos, ..., mas também para transportar e armazenar produtos dentro e fora das plantas da Requerente”.

A título de **Materiais e Equipamentos**, defende o direito a crédito em relação a itens que cita — lâmpadas, reatores, detergentes, lubrificantes, fusíveis, anticongelantes, correias, rolamentos, mangueiras, estatores, bombas, dentre diversos outros — que, segundo alega, teriam sido empregados no processo produtivo, estando diretamente relacionados à geração de receitas, caracterizando, assim, como insumos.

No mesmo tópico contesta as glosas sobre **combustíveis**, cita: óleo diesel, gasolina, gás GLP e lenha, matérias que alega são utilizados na geração a energia necessária ao funcionamento das máquinas industriais.

Alega que: O gás GLP, dentre outras funções, é utilizado nos fornos nos quais são assadas as tortas e demais linhas de produtos industrializados fabricados pela Requerente.

Que a lenha é utilizada no processo produtivo da Requerente para alimentar as caldeiras de escaldagem de animais e, por isso, contesta a glosa de: despesas relacionadas à obtenção da lenha, cita: serviços de corte, empilhamento e transporte.

Quanto ao "Óleo Iso68 Sint Tox 209I - 50a220c Din", diz tratar-se de um insumo utilizado no aquecimento das mesmas caldeiras, permitindo o controle térmico do equipamento.

Quanto aos **Materiais e Serviços de Limpeza** - cita: serviços de dedetização, limpeza geral, desinfecção, bem como detergentes, sabonetes, diquclonato de clorexidina, clorexidina (ação bactericida) e econazol 10% (ação fungicida) — defende o direito ao crédito com base na essencialidade destes itens para a manutenção dos padrões obrigatórios de higiene das unidades produtivas.

Defende ainda o direito ao crédito, por consistirem de insumos, em relação a Outros Itens mencionando: "pipeta descart insemín porcas foam tip", que consiste em pipeta utilizada na inseminação artificial das porcas; diversos materiais de embalagem dos produtos acabados, tais como "capa rolo com 7000hwc corrugada 1a" e "bloco poliest.(isopor) 95X60X3mm" indispensáveis à produção dos produtos que devem ser imediatamente embalados ao fim da linha de produção; sorgo e o milho, utilizados na produção de rações, indispensáveis à alimentação dos frangos e suínos; antioxidantes empregados diretamente nos produtos alimentares para impedir sua oxidação; as despesas com locação de empilhadeiras, que, por equívoco, deixou de escriturar na Linha 6 da DACON, relativa à locação de máquinas e equipamentos e que são essenciais ao processo produtivo por possibilitarem a movimentação da carga dentro e fora dos galpões de produção.

Conclui que, pelas breves descrições que traz em sua peça de defesa:

“...a Impugnante faz jus aos créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre os diversos itens acima descritos, que consistem em insumos indispensáveis ao seu processo produtivo.”

Glosa dos valores de itens contabilizados em contas contábeis que não se referem a itens que geram créditos

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Inicialmente, destaca a superficialidade da Autoridade Fiscal na busca da verdade material, tendo em conta que esta considerou que todos os bens e serviços contabilizados em determinadas contas contábeis não dariam direito a crédito em razão da nomenclatura da conta, sem que fosse realizada uma auditoria profunda nos bens e serviços adquiridos e contabilizados nessas contas. Diz que tal fato é suficiente para que se entenda pela improcedência do Procedimento fiscal quanto a este tópico.

Não obstante, defende o direito ao crédito em relação a vários bens e serviços escriturados nas contas 3432114, 3434443, 3438066, 3839036, 3433030, com base no argumento de que consistiram de insumos devido a sua essencialidade para a atividade da empresa. Explica que:

“Analisando as despesas relativas à conta "3432114- GFT-EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL", verifica-se que se compõe basicamente por indumentária, cuja essencialidade e a natureza de insumo restam comprovados no item 3.2.a.i supra, bem como por serviços de fretes relacionados a tais indumentárias.

Por sua vez, avaliando as despesas relativas à conta "3434443-GVT MONITORAMENTO DE CONTAINER ME", verifica-se que dela constam despesas com movimentação de containers, fretes e seguro e monitoramento de containers...

Analisando as despesas relativas à conta "3839036- DESP. INCORR.TRANSFERENCIAS BENS ENTRE UNIDADES", conclui-se que nela foram lançados os gastos incorridos na transferência de bens entre as plantas produtivas da Requerente...

A glosa das despesas registradas na conta contábil "3433030 - GFT-ANALISE DE PRODUÇÃO EM LABORATÓRIO PRÓPRIO" também não merece perdurar, isso porque as despesas ali alocadas consistem nos bens e serviços utilizados pela Requerente para efetuar análises da qualidade e incolumidade de seus produtos....

Glosa dos valores de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas

Defende que faz jus ao créditos em relação aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, seja porque tais despesas estão relacionadas à geração de receitas, caracterizando-se como insumos, seja porque o CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos em casos análogos.

No mais, alega que faz jus, no mínimo, aos créditos presumidos sobre tais compras, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Glosa dos valores de fretes de insumos e de produtos acabados

Alega que o creditamento sobre as despesas com fretes, sejam ou não relacionadas à operação de venda, está em consonância com a legislação vigente e com a mais recente jurisprudência administrativa sobre a matéria. Com base no argumento de possuir diversas etapas no processo produtivo e extensa quantidade de plantas industriais, defende o direito a crédito em relação a fretes de matérias primas e produtos semi-acabados. Já com base na necessidade se utilizar de centros de distribuição para escoar a produção de maneira mais eficiente, defende o direito a crédito em relação a fretes de produtos acabados.

Glosa dos valores das aquisições de bens sujeitos a alíquota zero

A Interessada inicialmente contesta a glosa das aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, realizada com base no art. 3º, § 2º, das Leis n.º 10.637/2002 e nº 10.833/03, alegando que as aquisições cujos valores foram glosados não se subsumem a estas normas.

Argumenta que as aquisições em apreço, distintamente do que preleciona as mencionadas normas, não se referem a bens cuja receita não se encontra sujeita à contribuição, mas a bens que se encontram no campo de incidência da contribuição e que tiveram a alíquota reduzida a zero pelo legislador; afirma que, portanto, o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que forneceu os bens não implica que tal bem não está sujeito à contribuição.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Entretanto, defende que, caso não se acolha o entendimento acima, é aplicável aos valores glosados a segunda parte do referido dispositivo legal. Isso por que, segundo alega, é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta.

Glosa dos valores das aquisições com suspensão das contribuições

Contra às glosas das aquisições de insumos com suspensão das **contribuições**, a Impugnante alega que os insumos adquiridos não se submetem às hipóteses de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas referido art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Afirma que:

(i) não adquiriu de cerealista os produtos classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08 da Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") (exceto dos códigos 1006.20, 1006.30, 12.01 e 18.01); (ii) não adquiriu leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; (iii) não adquiriu insumos - destinados à produção das mercadorias classificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/04 – de pessoas jurídicas que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

Defende que, tendo em vista que a aquisição dos produtos in natura de origem vegetal e dos insumos se deu sem a suspensão da contribuição, não há o que se falar em aplicação do mencionado art. 9º da Lei nº Lei nº 10.925/2004, mas sim do conceito de insumo previsto no já mencionado art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Ressalta, ainda, que no período objeto de análise, vigia a Instrução Normativa RFB nº 660/2006, que dispunha sobre a suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins nas aquisições de que trata o art. 9º da Lei nº 10.250/2004, sem, contudo, tecer quaisquer comentários quanto à obrigatoriedade da suspensão de tributos nas operações; alega que tal obrigação somente surgiu com a publicação da IN RFB nº 977/2009

Glosa dos valores das aquisições cujo CFOP da nota indica operação sem direito de crédito

Já em relação às **Aquisições sob CFOP que Não Geram Créditos**, reclama da superficialidade da análise da Autoridade Fiscal que não cuidou de verificar se os bens adquiridos são insumos do processo produtivo.

Alega que uma simples análise da planilha elaborada pelo Fisco permite verificar que diversos bens glosados consistem de insumo *com base nas justificativas já aduzidas na presente manifestação, tais como as despesas com materiais e equipamentos (gás GLP, óleo diesel, lubrificante, antioxidante, arruela, graxa, dentre outros), sendo em grande parte despesas com combustíveis e óleos empregados nas máquinas do processo produtivo, dentre outras.*

Reclama ter sido arbitrário o procedimento adotado pela Fiscalização de glosar bens cujo Cfp diz respeito a mercadorias sujeitas ao **regime de substituição tributária** (CFOP 1407 e 2407), sem sequer analisar a natureza do insumo adquirido e o seu emprego no processo produtivo. Alega que o simples equívoco cometido na classificação do Cfp não pode ser utilizado pelas Autoridades Fiscais como justificativa para glosar os créditos de Cofins, ainda mais nas hipóteses em que a característica do item como insumo é evidente.

Do Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

Defende que a legislação permite o aproveitamento dos seus créditos, legitimamente comprovados, em meses posteriores quando não possa aproveitá-los a partir do momento em que se encontrem disponíveis.

Contudo, no caso em tela foram glosados créditos legítimos sob o argumento de que para apropriação dos créditos extemporâneos, deveria necessariamente ter procedido à retificação dos Dacon e DCTF dos meses respectivos à geração dos créditos ora apropriados.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Entretanto, ante a legitimidade dos créditos extemporâneos e por se tratar de um simples erro de fato no preenchimento das obrigações acessórias, pode a Autoridade Fiscal retificá-lo de ofício, sem qualquer prejuízo ao direito creditório da Impugnante.

Destaca que erros em informação contida na declaração da Impugnante não têm o condão de motivar qualquer exigência fiscal e, por decorrência lógica, não podem ocasionar a desconsideração de um direito creditório, tal como pretende a fiscalização.

Aduz que, negar o direito de reconhecimento dos créditos da Impugnante que efetivamente existem, conforme demonstrado documentalmente, por mero apego ao formalismo, seria contrariar o princípio da razoabilidade.

A pretensão da Autoridade Fiscal em desqualificar créditos legítimos pelo fato de terem sido declarados a destempo padece de ilegitimidade. Deveras, não há na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea.

Segundo a empresa, a legislação determina que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido com a retificação da escrituração do período ao qual compete, sendo permitido fazê-lo no período atual quando não for possível fazer a reabertura e alteração da escrituração por decurso do prazo prescrito na IN RFB nº 1.052/10, qual seja, o último dia útil do mês de junho do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

Assim, é patente a possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos pela Impugnante, dispondo a RFB até mesmo de procedimento específico para fazê-lo diante da nova escrituração digital. A única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos diz respeito ao decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu.

Conclui que o simples equívoco no preenchimento das obrigações acessórias não obsta o aproveitamento extemporâneo do direito creditório e ante a legitimidade desses créditos, devem ser reconhecidos os créditos aproveitados pela Impugnante de forma extemporânea.

III.2.3 – Despesas de energia elétrica (Linha 04 da Ficha 06 da DACON)

A interessada defende o direito a crédito em relação aos "serviços de gerenciamento de energia elétrica" pagos à COMERC ENERGIA S/A, bem como sobre a "aquisição de energia elétrica: TUSD e CUSD" alegando que esses serviços caracterizam-se como insumos pois, na sua ausência, não é possível ter acesso à energia elétrica, cuja essencialidade dispensa qualquer comentário.

Afirma que os valores foram equivocadamente informados na Linha 4, da Ficha 16, da Dacon, e defende que *o erro no preenchimento da Dacon não representa um óbice ao aproveitamento de créditos.*

III.2.4 – Despesas de aluguéis de prédios (Linha 05 da Ficha 06 da DACON)

Contesta a glosa dos valores pagos pelo arrendamento da "Granja Avícola Nicolini Ltda" alegando que em sendo a sua atividade eminentemente agroindústria, a principal "área" que poderia locar para exercer a primeira etapa de sua atividade, no caso, a criação dos animais, seria justamente uma granja, razão pela qual, ao contrário do que afirma o Fisco, se aplica ao caso o art. 3º, inciso IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Acrescenta que, ademais, o arrendamento de granja deve ser considerado como insumo, dada a sua essencialidade para a atividade empresarial.

III.2.5 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos (Linha 06 da Ficha 06 da DACON)

Contra à glosa dos aluguéis de veículos a Interessada alega que os tais veículos são, em sua grande maioria, verdadeiras máquinas, devendo o seu aluguel ser considerado como tal, por serem essenciais ao processo produtivo da Requerente. Explica:

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Nota-se, dessa forma, que, mais que um veículo, o referido caminhão "Munck" possui, predominantemente, a função de guindaste, sendo a característica "motora" - ou seja, de veículo terrestre — tão somente uma questão de praticidade, de modo que o referido guindaste possa se locomover mais facilmente dentro e entre os estabelecimentos da Requerente.

Adicionalmente, os demais veículos listados na mencionada planilha e que foram objeto da presente glosa, igualmente, devem ser considerados por essa E. Turma Julgadora.

Com efeito, tais veículos são utilizados para movimentar os animais e os materiais essenciais ao processo produtivo da Requerente. E, justamente, os dispêndios com os alugueis de veículos que possuem essas características têm sido amplamente aceitos como passíveis de creditamento.

(...)

Tais "veículos de passeio", ainda que não se enquadrem como máquinas e equipamentos, o que se admite apenas por epítrope, são essenciais ao processo produtivo da Requerente, já que os vendedores dependem de tais veículos para negociar com os compradores e, assim, levar os produtos comercializados ao consumidor final.

III.2.6 — Das Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 da Ficha 06 da DACON)

Defende que faz jus aos créditos em relação aos fretes pagos às pessoas físicas, seja porque tais despesas estão relacionadas à geração de receitas, caracterizando-se como insumos, seja porque o CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos em casos análogos.

III.2.7 — Das Despesas com Bens do Ativo Imobilizado — Encargos de depreciação (Linha 09 da Ficha 06 da DACON)

Trata-se de glosa de créditos extemporâneos já defendida em linhas passadas.

III.2.8 — Das Despesas com Bens do Ativo Imobilizado — Valor de Aquisição ou de Construção (Linha 10 da Ficha 06 da DACON)

Contesta a glosa dos créditos apropriados a razão de 1/48 sobre despesas de depreciação com edificações e benfeitorias do seu ativo imobilizado alegando que *diversos itens classificados pela D. Fiscalização como despesas com edificações ou benfeitorias, referem-se, na realidade, a despesas com máquinas e equipamentos*. Traz aos autos uma planilha (Doc. 19) que diz possibilitar a análise da natureza dos bens depreciados à razão de 1/48.

III.2.9 — Amortização de Edificações e Benfeitorias (Linha 11 da Ficha 06 da DACON)

Trata-se de glosa de créditos extemporâneos já defendida em linhas passadas.

III.2.10 — Créditos Presumidos (Ficha 16A — Linhas 25 e 26 do DACON)

Inicialmente a Interessada coloca que os itens descritos como "milho em grão", "farelo de trigo", "soja em grão", "pinto de 1 dia", "frango corte para abate", dentre outros constantes do Despacho Decisório consistem de insumo. Explica que: o milho em grão, o farelo de trigo e a soja em grão são elementos essenciais na produção da ração dos animais;

os pintos de 1 dia, por sua vez, são essenciais ao processo produto das aves.

No que se refere às glosas efetuadas em relação aos percentuais aplicados para cálculo do crédito presumido, alega que o método para o cálculo do crédito presumido está no próprio art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em seu parágrafo 3º, o qual, fazendo remissão ao caput, vincula o cálculo do crédito presumido ao produto produzido e, por outro lado, arrola como base de cálculo do crédito o valor da aquisição do insumo. Acrescenta que tal é o entendimento que se chega a partir de uma interpretação literal, lógica e finalística da legislação e que o CARF assim também vem decidindo.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Por fim, afirma que o parágrafo 10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, incluído pela Lei nº 2.865/2013, põe fim a quaisquer dúvidas sobre a questão, pois não dá margem à dúvida: o direito à aplicação do percentual de 60% decorre da natureza do produto resultante da atividade agroindustrial e não da natureza dos insumos empregados, pois, do contrário, não daria tal dispositivo que o direito ao crédito na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos em questão. Diz que a tal dispositivo, enquanto interpretativo, deve ser dada eficácia retroativa nos termos do art. 106 do CTN.

III.3 – Crédito presumido de ICMS

Partindo de uma análise do conceito de receita e do instituto do crédito presumido de ICMS, a impugnante contesta o lançamento alegando que os valores referentes a crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições lançadas. Nesse sentido: defende que o crédito presumido de ICMS decorrentes de subvenções previstas em legislação estadual “não pode ser caracterizado como receita, mas mero ingresso”; afirma que “o crédito presumido de ICMS é uma subvenção de custeio, destinada à recuperação dos custos incorridos em respeito ao princípio da não cumulatividade”. Acrescenta que a inclusão dos valores referentes a crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições fere o princípio da não cumulatividade.

Da Multa de ofício

A interessada alega: impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações tributárias de sua incorporada, nos termos dos artigos 129 e seguintes do CTN; que apesar de ser sucessora por incorporação da Sadia S.A., segundo se infere do artigo 132 do CTN, somente possui responsabilidade pelos tributos devidos por aquela até a data da incorporação, que ocorreu em 31 de dezembro de 2012.

Do Pedido de perícia e diligência

A Impugnante pugna pela realização de perícia, que se justificaria, segundo alega, pela necessidade de trazer ao conhecimento da autoridade julgadora os detalhes e particularidades dos seus processos produtivos, permitindo-lhe entender a específica natureza de cada despesa glosada pela Fiscalização e analisar sua pertinência e relação com o processo produtivo. Indica um perito a quem caberia.

Em razão de a auditoria fiscal, segundo alega, ter sido superficial na análise de seu processo produtivo, a Impugnante também pugna pela realização de diligência.

Ao final e diante de todo o exposto, pede que seja dado provimento à sua impugnação.

Em julgamento datado de 26 de outubro de 2015, a DRJ Brasília/DF negou provimento parcial à impugnação do Contribuinte (Acórdão 03-69.482), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2009 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM. FRETE. TRANSFERÊNCIAS. CRÉDITOS Somente poderá descontar créditos calculados em relação à frete na

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou seja, o direito ao crédito está ligado, necessariamente, a uma operação de venda.

Gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÕES TRIBUTADAS.

Somente geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep passíveis de desconto da contribuição devida os valores das aquisições de bens ou serviços sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada pela com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARRENDAMENTO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A hipótese de tomada de crédito prevista no inciso IV do art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 é específica para despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e não se aplica a pagamentos de arrendamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA COM LOCAÇÃO DE VEÍCULO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

À ausência de previsão legal, não há direito a crédito calculado sobre despesa com locação de veículos.

NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO. Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins não cumulativa.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

Em estando comprovado que à data da infração cometida pela sucedida as empresas já se encontravam sob controle comum, cabível é a imputação da multa de ofício à sucessora.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls. 1468 - 1599), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

Depois da apresentação do recurso voluntário, a Recorrente trouxe aos autos a petição de fls 1689 a 1695, bem como a documentação que lhe sucede, no intuito de corroborar todas as suas alegações e provas anteriormente defendidas.

Tendo em vista o conteúdo do artigo 10 do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015), propus via despacho (fls 1769) a abertura de vista dos autos à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para que se manifestasse acerca das razões e documentos apresentado pela Recorrente e assim submeter a documentação ao contraditório, tornando-se então prova capaz de legitimamente influenciar o julgamento do caso.

Em sua resposta, a PFN requer o desentranhamento dos documentos juntados ao processo de modo intempestivo, com fulcro no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, bem como que seja negado provimento ao recurso voluntário (fls 1772 a 1774).

Em 27 de fevereiro de 2018, o caso veio então para julgamento deste Colegiado em sua anterior composição, oportunidade em que foi convertido em diligência, com as seguintes requisições à unidade fiscal de origem:

- i) elabore, com base nos elementos constantes nesses autos (docs acostados à impugnação, Petições de fls 1689/1695 e 1780/1782, com a documentação que lhes sucedem), bem como de eventuais novas informações trazidas pela Recorrente depois de citada para tanto, um parecer conclusivo que possibilite a identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou serviço no processo produtivo da Recorrente;
- ii) o referido parecer deverá ser elaborado acompanhado de uma planilha que segregue os *bens e serviços* considerados pela Recorrente sob os seguintes critérios:
 - a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa, utilizando o conceito de custo de produção (artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99);
 - b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano) e sua eventual incorporação ao ativo imobilizado;
 - c) contato direto com o produto em fabricação;
 - d) Agregação ao produto final;

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

- e) Utilização direta em máquinas ou equipamentos do processo industrial;
- iii) também no referido parecer devem constar as informações a respeito do crédito aproveitado extemporaneamente pela Recorrente (indicação de que houve escrituração de créditos extemporâneos e prova de que tais créditos existem e não foram utilizados em períodos anteriores), aferindo sua validade, independentemente de retificações do DACON;
- iv) Ato contínuo, dê ciência desse parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Recorrente, abrindo-lhes prazo regulamentar para manifestação, e;
- v) Finalmente, devolva o processo para esta 3ª TO/4ª C/2ª T/CARF, para prosseguimento do julgamento.

Como resposta, a Autoridade Fiscal apresentou a peça de fls 5664 a 5666, afirmando que posteriormente à Resolução n. 3402001.258 foi proferido o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, com rito de recurso repetitivo, vinculante a todas as instâncias administrativas. Tal situação seria capaz de alterar os termos da diligência. Assim, afirma: “É nossa opinião que deve ser realizada nova análise dos itens glosados com base no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, por ser de natureza interpretativa, e, das glosas que ainda restarem, seja realizada ciência ao contribuinte e à PFN para manifestação.”

Intimada, a Recorrente concorda com os termos e propostas apresentados pela Fiscalização sobre a aplicação do julgamento do E. STJ ao caso (fls 5677 – 5692).

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional igualmente adere à proposta (fls 5722 e 5723), salientando a força vinculante da decisão do STJ para toda a Administração Tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 10/12/2015, conforme informação de fls 1466, apresentando Recurso Voluntário em 11/01/2016 (segunda-feira). Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como já exposto na Resolução n. 3402001.258, no presente processo discute-se crédito tributário da Contribuição ao PIS e da COFINS, incluindo juros de mora e multa proporcional. O trabalho fundador do processo apresentou duas infrações, a saber: i) ausência de recolhimentos de PIS e Cofins incidentes sobre auferimento de receitas de créditos presumidos de ICMS escriturados, ii) saldo devedor decorrente de glosas de créditos.

Com relação à segunda infração, como é consabido, põe-se em pauta quais aquisições de bens e serviços são capazes de ser considerados como insumos para fins de creditamento das Contribuições sociais em questão.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada 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. 543C 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. 543C 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.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

(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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) 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."

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. 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.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade da autuação fiscal e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS no seguinte sentido:

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.302 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722958/2014-75

- i) Seja intimada a Recorrente para detalhar suas atividades e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;
- ii) A Fiscalização, com base nas informações prestadas nos termos do item 3., elabore um novo parecer e um novo demonstrativo a respeito do direito creditório de cada um dos itens glosados, com as considerações efetuadas a partir da interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ (REsp 1.221.170), segundo os critérios de relevância e essencialidade;
- iii) Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados. E ato contínuo, seja intimada a PFN para que, sendo do seu interesse, apresente suas razões.

É a resolução.

Thais De Laurentiis Galkowicz