



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000322/2010-94
Recurso Voluntário
Resolução nº 3301-001.846 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Assunto DILIGÊNCIA FISCAL
Recorrente DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal: (1) pela juntada das notas fiscais, se manifeste a autoridade fiscal sobre elas; (2) quanto à aquisição de leite fresco, analise os documentos indicados pela Recorrente, cotejando as notas fiscais com os conhecimentos de transporte, para verificar, se: (a) o transporte do leite foi feito por terceiros, que não a Recorrente ou fornecedor; (b) as notas fiscais indicadas contêm a informação de “venda com suspensão” e (c) se foram cumpridos os requisitos para suspensão, dispostos na IN nº 660/06; (3) quanto às despesas de fretes, intime a Recorrente, sob pena de preclusão, para apresentar em 30 (trinta dias) prorrogável por igual período, a correta segregação entre frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio dos conhecimentos de transporte e notas fiscais correspondentes às operações de compra, venda e transferência; (4) caso entenda necessário, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, tais como planilhas ou outros documentos que julgar necessários; e (5) por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias. Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3301-001.843, de 26 de setembro de 2023, prolatada no julgamento do processo 19515.722782/2013-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima. Ausente o conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição do crédito tributário por Auto de Infração de glosas de créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativo.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – Derat-SP, por meio do despacho decisório deferiu-se em parte o pedido de ressarcimento da contribuinte, e em consequência homologou apenas as compensações efetuadas até esse limite do direito creditório reconhecido.

Da informação fiscal extrai-se as seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal:

(i) Aquisição de LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL, NCM 04011090;

“é operação sujeita à apuração de crédito presumido, pois se trata de aquisição de leite in natura, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004.

Vale dizer que, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão - e consequentemente a incidência da norma do crédito presumido- é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente apurem o imposto de renda com base no lucro real, exerçam atividade agroindustrial e utilizem 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, de 2006, nos termos do art. 4º, incisos I a III da mesma norma.

Assim sendo, como o sujeito passivo enquadra-se nas condições acima, a apuração do crédito presumido é obrigatória, de modo que os lançamentos referentes a essas operações, no valor total de R\$2.262.600,00 (dois milhões duzentos e sessenta e dois mil e seiscentos reais), serão realocados e tratados quando da análise dos créditos presumidos.

(ii) A aquisição de LEITE DESNATADO GRANEL, NCM 04022110, no valor total de R\$17.932,41(dezessete mil novecentos e trinta e dois reais e quarenta e um centavos), é operação sujeita à alíquota zero, pois se trata de aquisição de leite industrializado, produto que teve sua alíquota reduzida a zero como reza o art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

Aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito a crédito, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que determinam que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Desta forma os referidos lançamentos foram integralmente glosados.

(iii) AQUISIÇÃO DE FRUTAS E PRODUTOS HORTÍCULAS CLASSIFICADOS NOS CAPÍTULOS 7 E 8 DA TIPI

(iv) CRÉDITOS RELATIVOS A OPERAÇÕES EXTEMPORÂNEAS

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

Da análise dos valores informados no Dacon para despesas com fretes e armazenagens, é possível notar que, os valores apurados são consideravelmente maiores que nos meses anteriores, com aumento da ordem de 200%.

Encontramos as abas LEVANTAMENTO EXTEMPORÂNEO e CREDITOS-DTT-PISCO-GS, que contêm a descrição desses valores destacados e, assim, esclarecem que se tratam, na verdade, de créditos extemporâneos.

(v) AQUISIÇÃO DE DETERGENTE DESENGORDURANTE, MANGOTE DESCARTÁVEL e TOUCA DESCARTÁVEL

Os lançamentos relacionados a DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN 26KG, MANGOTE DESCART POLIPR BRANCO GRAM 20, TOUCA DESC AZUL C ELASTICO 50CM GRAM 30 e TOUCA DESCARTAVEL 50CM GRAMATURA 20 referem-se à aquisição de material de limpeza, no caso do detergente, e de material descartável de proteção pessoal e higiene nos demais casos, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

As Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assim definiram que se entende como insumo “as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

Não é o caso, por óbvio, dos bens supramencionados, que são utilizados apenas para proteção pessoal e manutenção das condições de higiene do ambiente em que é utilizado, não sendo consumidos ou integrados ao produto final durante a fabricação.

Por essa razão, os lançamentos referentes a DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN 26KG, MANGOTE DESCART POLIPR BRANCO GRAM 20, TOUCA DESC AZUL C ELASTICO 50CM GRAM 30 e TOUCA DESCARTAVEL 50CM GRAMATURA 20, no valor total de R\$10.194,39 (dez mil, cento e noventa e quatro reais e trinta e nove centavos), foram integralmente glosados.

(vi) AQUISIÇÃO DE STRETCHFILME, FITA DE ARQUEAR, ACESSÓRIO PAPELÃO ONDULADO, ETIQUETA IDENTIFICAÇÃO PALETE e CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR

Como supramencionado, a Fiscalização intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos acerca da destinação dada a algumas mercadorias adquiridas, o contribuinte esclareceu que o STRETCHFILME 500MM X 24 5UM, NCM 39201099 e 39211900, é “utilizado no fracionamento de paletes para venda de produtos - Não relacionado ao processo produtivo”.

O sujeito passivo esclareceu também que a FITA DE ARQUEAR PP C2500M L12MM 2008 é utilizada “na amarração dos paletes de produtos terminados”. Já o ACESSÓRIO PAPELÃO ONDULADO CAIXA 413115 é “complemento utilizado na caixa de expedição com

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

a finalidade de evitar o tombamento do produto” e o ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413167 é “complemento utilizado com a finalidade de reforçar a caixa de expedição”. Por sua vez, a ETIQUETA IDENTIFICACAO PALETE REFR BR é utilizada “na identificação do produto paletizado”.

Mais uma vez, vem à tona a distinção entre embalagens de apresentação e de transporte. A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação. Em outras palavras, é empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo. Já as embalagens de transporte são aquelas que se destinam precipuamente a tal fim, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e que não objetivem valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional (são, geralmente, caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes).

Assim, tratam-se na verdade os bens listados acima e o bem de descrição CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR de materiais acessórios, integrantes da embalagem de transporte ou complementares à mesma, e não de aquisição de insumo utilizado no processo produtivo da pessoa jurídica.

Por esta razão, os lançamentos referentes a STRETCHFILME 500MM X 24 SUM, FITA DE ARQUEAR PP C2500M L12MM 2008, ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413115, ACESSORIO PAPELAO ONDULADO CAIXA 413167, CX TRANSPORTE FRASCOS FORNECEDOR e ETIQUETA IDENTIFICACAO PALETE REFR BR, foram integralmente glosados.

(vii) REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR

Na planilha apresentada pelo sujeito passivo foram encontrados lançamentos referentes a despesas acessórias ao frete, que, por alguma razão, foram reembolsadas pelo contribuinte ao transportador.

Nas referidas operações o CNPJ e a Razão Social do destinatário do frete foram registrados como “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR” ou “REEMBOLSO AO TRANSPORTADOR (*)”.

Reembolsos ao transportador referem-se, geralmente, a encargos de pedágio, estadia de veículos, alimentação de motorista, etc, e não se confundem, portanto, com a operação principal, qual seja o serviço de transporte de cargas, que permite a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições.

(viii) DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

(...)

Isso significa dizer que não são todas e quaisquer espécies de despesas de frete que possuem guarida legal para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

COFINS. Os fretes não incorridos nas operações de vendas e aqueles não suportados pelo vendedor não permitem a apuração de créditos das contribuições.

Nesse mesmo sentido, os fretes incorridos na aquisição de insumos e os fretes necessários para a transferência de insumos e produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não se encaixam nessa hipótese legal de apropriação de créditos.

Vale frisar que, para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviço de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte, que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as despesas necessárias à colocação do produto para venda.

(...)

FRETES SEM INFORMAÇÕES A RESPEITO DOS DADOS DO REMETENTE E DESTINATÁRIO

Como explicitado anteriormente, é essencial identificar em cada serviço de frete contratado a natureza da operação (frete sobre vendas, sobre insumos ou entre estabelecimentos) a fim de assegurar que o pedido administrativo não contemple créditos decorrentes de operações sem amparo legal, como é o caso das transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Para tanto, o interessado foi intimado a fornecer, para cada frete contratado, os dados do remetente e destinatário da mercadoria (CNPJ e Razão Social). Ocorre que, em algumas operações, mesmo após os prazos adicionais concedidos, o sujeito passivo deixou de informar tais dados, impossibilitando a análise por parte da Fiscalização.

CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES APURADOS DE DESPESAS DE FRETES E ARMAZENAGEM

Consideradas todas as ponderações inerentes às despesas de fretes e armazenagem mencionadas anteriormente, montamos planilha presente contendo a relação das operações/notas fiscais objetos de glosas por parte da Fiscalização.

Também encontra-se a planilha contendo as operações/notas fiscais aceitas pela Fiscalização. A planilha a seguir é a representação sintética desta última, consolidada por mês, com os valores aceitos pela Fiscalização e que comporão o crédito do interessado.

(ix) Devoluções de vendas

(ix.1) O indébito Iogurte

Indagado a apresentar maiores esclarecimentos, apresentou, declaração informando que o lançamento em questão não se trata de devolução e sim de recuperação de indébito.

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

Segundo o contribuinte, o indébito foi gerado por erroneamente ter tributado com alíquota padrão o produto iogurte, que deveria ter sido tributado à alíquota zero. Ocorre que, nos períodos em questão, a tributação excessiva não resultou em saldo de tributo a recolher, pois o contribuinte dispunha de saldo credor suficiente para realizar integralmente a dedução, acarretando apenas a redução indevida do saldo credor do período.

Inicialmente, vale dizer que, na realidade, não se trata de repetição de indébito, uma vez que não houve, de fato, recolhimento em favor da Fazenda Nacional por parte do contribuinte. Trata-se o caso de estorno contábil de conta do ativo reduzida indevidamente.

Acrescenta-se que, em quaisquer das duas situações, estorno ou repetição de indébito, é inapropriada a utilização do Dacon como instrumento de anulação dos efeitos fiscais, contábeis ou financeiros da tributação indevida realizada pelo sujeito passivo.

(x) DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

(...)

A possibilidade de apuração de créditos sobre as devoluções de vendas tem o objetivo de anular os efeitos fiscais e financeiros das vendas realizadas anteriormente e que por alguma razão foram devolvidas ao vendedor. Decidiu o legislador que, para promover a referida anulação, os valores das vendas devolvidas não devem ser abatidos da receita bruta e sim lançados como créditos da não cumulatividade no Dacon.

Como decorrência lógica da explanação supra, é razoável entender que somente as devoluções de vendas relacionadas a operações tributadas à sua época são passíveis de apuração de créditos. Não impor tal restrição promoveria um enriquecimento ilícito por parte do contribuinte que calcularia créditos da não cumulatividade em operações relacionadas a vendas nas quais não houve “débitos” correspondentes.

(...)

A memória de cálculo específica da base de cálculo de créditos de devoluções de vendas está registrada em planilha apresentada pelo sujeito passivo.

Da comparação da planilha em questão com aquela apresentada em 16/09/2011, com a pauta de seus produtos e alíquotas, nota-se que o contribuinte deseja apurar créditos de devoluções de vendas em operações cujas receitas foram sujeitas à alíquota zero e, portanto, não têm amparo legal. Os casos encontrados referem-se, basicamente, a bebidas lácteas e derivados de leite previstos no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004.

Segue a relação dos produtos em questão, resultado do batimento e sujeitos à alíquota zero:

A Fiscalização, então, excluiu da base de cálculo da rubrica sob análise os lançamentos relacionados a devoluções dos produtos supra, sujeitos à alíquota zero.

Ressalva-se que, ainda que o contribuinte tenha erroneamente tributado os referidos produtos à época da venda em função do problema descrito no subtítulo LEVANTAMENTO INDÉBITO IOGURTE, a legislação tributária à época dos fatos

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

determinava que a saída tivesse sido desonerada, de modo que não há o que se falar em recuperação de créditos via devoluções de vendas do Dacon.

(xi) DAS IMPORTAÇÕES DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA, DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(xi.1) DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Na planilha de entradas e saídas apresentada pelo contribuinte, encontramos as seguintes operações referentes à aquisição de energia elétrica.

Todas as notas fiscais acima foram apresentadas a contento pelo sujeito passivo, de modo que os respectivos valores foram integralmente aceitos pela Fiscalização. Contudo, os valores encontrados e listados acima são inferiores aos valores informados pelo contribuinte no Dacon dos meses em epígrafe.

(xi.2) DAS DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS e DOS CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO)

Foi apresentada planilha relativa aos aluguéis de prédios sem informações básicas, como identificação dos locadores, endereço dos imóveis locados, etc. A planilha relativa aos encargos de depreciação também foi apresentada sem informações básicas, como o prazo de depreciação adotado para os bens do ativo imobilizado, início da depreciação, etc.

Em vista da apresentação incompleta, foi novamente intimado a apresentar as memórias de cálculo das despesas com aluguéis de prédios, identificando, no mínimo, o imóvel locado e o locador; com máquinas e equipamentos, com, pelo menos, a identificação do bem locado e sua função no processo produtivo; e dos encargos de depreciação, com a identificação do prazo de depreciação adotado.

Até o fim do procedimento fiscal, o contribuinte não havia apresentado as novas memórias de cálculo requeridas, relativas às despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e aos encargos de depreciação.

(...)

Assim, em vista da falta de apresentação das planilhas solicitadas, mostra-se inviável a análise das rubricas em questão, o que compromete a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impedindo o seu deferimento por parte da Fazenda Pública.

Em consequência, os créditos apurados sob as rubricas despesas com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação) foram integralmente glosados, por falta de comprovação do crédito pleiteado.

(xii) Aquisição de Gasolina Aditivada, Gasolina Comum e Gás Liquefeito Petróleo Botijão

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

Os materiais acima também foram objeto de questionamento por parte da Fiscalização. Em resposta, o contribuinte esclareceu que a GASOLINA ADITIVADA e a GASOLINA COMUM são utilizadas “no abastecimento de veículos da frota – Não relacionado ao processo produtivo”. Já o GAS LIQUEFEITO PRETOLEO BOTIJAO 20KG EMP é “utilizado para preparação de alimentos no restaurante – Não relacionado ao processo produtivo”.

Como o próprio contribuinte esclarece, os bens acima sequer se relacionam ao processo produtivo e, portanto, não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumos, devendo, portanto, ter seu valor, glosado.

(xii) Lançamento sem Classificação Fiscal

A Fiscalização verificou que a empresa não teria fornecido as informações relativas a alguns produtos para saber se estes, efetivamente, gerariam o direito ao crédito na devolução. Em razão disso, efetuou a glosa dos respectivos valores.

Inconformado, a Recorrente ofertou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente os membros pela Delegacia Regional de Julgamento da DRJ/SPO. Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, aqui ora Recorrente, alega que a Autoridade Fiscal e a DRJ se valeram de uma “*interpretação restritiva*” do conceito de insumo para a glosa do crédito pleiteado com base nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2002, segundo as quais o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

O mesmo critério foi ratificado pelo julgador de piso.

Irresignada, a Recorrente interpõe o presente Recurso pugnando pela revisão do acórdão ora recorrido.

Em suma, 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 na resolução paradigma como razões de decidir:

I.1- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

I.2- DO CONCEITO DE INSUMO

Conforme relatado, diversos foram os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente. Ocorre que um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

Esta Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não cumulatividade, deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

Pois, é sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “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 conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “*teste de subtração*” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. para se aferir o que é insumo.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente são a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, distribuição comercial, importação e exportação de

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

produtos alimentícios, produtos acabados, semiacabados e matérias-primas alimentares e alimentos in natura e alimentos refrigerados, congelados e supercongelados, principalmente leite e seus derivados, as quais, em tese, podem depender das despesas ora pleiteadas como crédito.

Todavia, ressalte-se que há fato novo nos autos: a juntada dos Conhecimentos de Transportes para fins comprobatórios que o transporte (frete) não foi realizado pelos fornecedores das mercadorias, bem como, a comprovar o recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS pela Recorrente.

De antemão já vislumbro a necessidade de conversão em diligência por duas razões: a) a negativa de creditamento em parte foi pela aplicação do conceito restrito de insumo, ao passo que a Recorrente busca a aplicação ampla do conceito. Sendo assim, há dúvidas a serem dirimidas sobre a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente e b) juntada de documentos (conhecimento de transporte efetuados por terceiros não fornecedores das mercadorias, os quais, em análise desta relatora, são aptos a afastarem algumas glosas, total ou parcialmente.

Logo, analiso a seguir uma a uma das glosas para delimitar o objeto da diligência proposta por esta Relatora.

DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

Aquisição de LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL, NCM 04011090

“é operação sujeita à apuração de crédito presumido, pois se trata de aquisição de leite in natura, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004.

72. Vale dizer que, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão - e consequentemente a incidência da norma do crédito presumido- é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente apurem o imposto de renda com base no lucro real, exerçam atividade agroindustrial e utilizem 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, de 2006, nos termos do art. 4º, incisos I a III da mesma norma.

73. Assim sendo, como o sujeito passivo enquadra-se nas condições acima, a apuração do crédito presumido é obrigatória, de modo que os lançamentos referentes a essas operações, serão realocados e tratados quando da análise dos créditos presumidos.

A Recorrente pleiteia o crédito base e não o presumido pelas seguintes razões:

- a aplicação da suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não tem implicação imediata sobre a aquisição de leite fresco, estando submetida a determinados requisitos prescritos pela Instrução Normativa RFB nº 660/2006. O primeiro requisito é que o fornecedor exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, conforme pode ser verificado no art. 3º, II, dessa instrução normativa;

- a quase totalidade dos fornecedores da empresa desempenham as atividades de resfriamento e de venda de leite a granel, contudo, não exercem a atividade de transporte de leite. Para corroborar essa alegação, junta conhecimentos de transportes das pessoas jurídicas que desempenharam a atividade de transporte de leite;

- fez juntada aos autos notas fiscais por amostragem, para demonstrar que o frete foi prestado por terceiro, reforçando o fato de que seus fornecedores não desempenham a atividade de transporte e, portanto, que a aquisição do leite in natura não é operação com tributação suspensa, mas com incidência “cheia” do PIS/Pasep e da Cofins;

- mesmo nos poucos casos em que houve fornecedor que desempenhou as três atividades (resfriamento, venda a granel e transporte), ainda assim verifica-se que não seria o caso de suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, pois, além desse requisito, a

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006, determina que, nos casos em que se aplica a suspensão, deve constar obrigatoriamente a observação na nota fiscal de venda de que é operação com tributação suspensa. Na análise das notas fiscais emitidas pelos fornecedores que exercem as três atividades, foi constatado que não preencheram esse requisito, pois não continham a expressão obrigatória de que a venda seria com tributação suspensa. Desse modo, segundo o entendimento da Recorrente, não havendo o preenchimento desse requisito, a operação é tributada pelas alíquotas básicas e gera direto a crédito de PIS/Pasep e Cofins ao adquirente do leite fresco.

Entendo que este ponto deve ser investigado.

Logo, solicita-se à autoridade fiscal a análise dos documentos indicados pela Recorrente para verificar, se:

- 1- se o transporte do leite foi feito por terceiros, que não a Recorrente e o fornecedor. Cotejar as notas fiscais com os conhecimentos de transporte;
- 2- Se as notas fiscais indicadas contêm a informação de “venda com suspensão”;
- 3- Se foram cumpridos os requisitos para suspensão, dispostos na IN nº 660/06.

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

AQUISIÇÃO DE LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL e LEITE FRESCO USINA GRANEL

Trata-se da mesma situação anterior, relativa ao caso dos bens adquiridos para revenda, as aquisições de LEITE FRESCO PRODUTOR GRANEL e LEITE FRESCO USINA GRANEL, que nos dizeres da fiscalização são hipóteses de apuração de crédito presumido, pois se tratam de aquisição de leite in natura, nos termos do art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925/2004, e, portanto, não podem ser enquadradas na rubrica sob análise, com crédito cheio, devendo, obrigatoriamente, ser realocadas para rubrica adequada, qual seja, “créditos presumidos calculados sobre a aquisição de insumos de origem animal”.

Os argumentos da Recorrente são os mesmos do outro tópico. À semelhança, aqui também considero que se trata de uma questão que deve ser objeto da presente diligência, como já exposto anteriormente.

DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Relata a autoridade fiscal:

(...)

FRETES SEM INFORMAÇÕES A RESPEITO DOS DADOS DO REMETENTE E DESTINATÁRIO

170. Como explicitado anteriormente, é essencial identificar em cada serviço de frete contratado a natureza da operação (frete sobre vendas, sobre insumos ou entre estabelecimentos) a fim de assegurar que o pedido administrativo não contemple créditos decorrentes de operações sem amparo legal, como é o caso das transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

171. Para tanto, o interessado foi intimado a fornecer, para cada frete contratado, os dados do remetente e destinatário da mercadoria (CNPJ e Razão Social). Ocorre que, em algumas operações, mesmo após os prazos adicionais concedidos, o sujeito passivo deixou de informar tais dados, impossibilitando a análise por parte da Fiscalização.

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

Entendo ser necessária as informações já solicitadas à Recorrente. Sendo assim, requer à autoridade fiscal que intime a Recorrente, sob pena de preclusão, para apresentar, de forma clara e consolidada, a correta segregação entre frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio dos conhecimentos de transporte e notas fiscais correspondentes às operações de compra, venda e transferência.

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência à unidade de origem para que a autoridade fiscal:

- 1- Pela juntada das notas fiscais, se manifeste a autoridade fiscal sobre elas;
- 2- Quanto à aquisição de leite fresco, analise os documentos indicados pela Recorrente, cotejando as notas fiscais com os conhecimentos de transporte, para verificar, se:
 - a) o transporte do leite foi feito por terceiros, que não a Recorrente ou fornecedor;
 - b) as notas fiscais indicadas contêm a informação de “venda com suspensão” e
 - c) se foram cumpridos os requisitos para suspensão, dispostos na IN nº 660/06;
- 3- Quanto às despesas de fretes, intime a Recorrente, sob pena de preclusão, para apresentar em 30 (trinta dias) prorrogável por igual período, a correta segregação entre frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio dos conhecimentos de transporte e notas fiscais correspondentes às operações de compra, venda e transferência;
- 4- Caso entenda necessário, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, tais como planilhas ou outros documentos que julgar necessários;
- 5- Por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias.
- 6- Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

É como voto.

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 eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal: (1) pela juntada das notas fiscais, se manifeste a autoridade fiscal sobre elas; (2) quanto à aquisição de leite fresco, analise os documentos indicados pela Recorrente, cotejando as notas fiscais com os conhecimentos de transporte, para verificar, se: (a) o transporte do leite foi feito por terceiros, que não a Recorrente ou fornecedor; (b) as notas fiscais indicadas contêm a informação de “venda com suspensão” e (c) se foram cumpridos os requisitos para suspensão, dispostos na IN nº 660/06; (3) quanto às despesas de fretes, intime a Recorrente, sob pena de preclusão, para apresentar em 30 (trinta dias) prorrogável por igual período, a correta segregação entre frete de aquisição, frete de venda e frete de transferência, com apoio dos conhecimentos de transporte e notas fiscais correspondentes às operações de compra, venda e transferência; (4) caso entenda necessário,

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.846 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000322/2010-94

intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, tais como planilhas ou outros documentos que julgar necessários; e (5) por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias. Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe