



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CARF**

**Processo nº** 13983.000004/2006-17

**Recurso** Voluntário

**Resolução nº** 3201-002.255 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma  
Ordinária

**Sessão de** 20 de agosto de 2019

**Assunto** DILIGÊNCIA

**Recorrente** SADIA S.A.

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para análise do laudo apresentado pelo contribuinte acerca de seu processo produtivo. Vencido o conselheiro Hélcio Lafetá Reis, relator, que dava parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas relativas às transferências de pallets entre estabelecimentos do Recorrente, observados os demais requisitos legais. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição, cumulado com declaração de compensação, de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa relativos a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior que não puderam ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

A repartição de origem, após realizar verificações fiscais por amostragem, decidiu, por meio do Despacho Decisório nº 189, de 18/02/2008, homologar apenas parcialmente a compensação declarada, com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como na IN SRF nº 379/2003, em razão das seguintes constatações:

- a) créditos apropriados indevidamente relativos ao IPI destacado em notas fiscais de aquisição de insumos, pois sendo o interessado contribuinte desse imposto, ele deveria ter registrado tais valores a crédito na escrituração do imposto para fins de recuperação futura, pois somente integram o cálculo do crédito das contribuições o IPI e o ICMS não recuperáveis;
- b) divergências entre valores informados na documentação entregue sob intimação e aqueles presentes no Dacon;
- c) créditos indevidos relativos a transferência de ativo imobilizado (pallets, vasilhames ou sacarias) entre estabelecimentos;
- d) créditos indevidos relativamente a produtos que tiveram alíquota reduzida a zero (cloreto de colina, niacina, vitamina E, metionina, ovos, ácido fólico etc.);
- e) glosas de aquisições de insumos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em desacordo com o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002;
- f) pagamentos efetuados a pessoas jurídicas e cooperativas a título de bens e serviços que não se caracterizam como insumos (doações à Apae, associações, agências de viagem, livraria, informática, assistência médica de funcionários e ou/diretores, limpeza, conservação, comunicação visual, carimbos, companhias de água e esgoto, ferragens, ferramentas, fundação universitária, móveis, assessoria, planejamento, segurança, metalurgia, locação de veículos, lava-jato, presentes, marcenaria, mudanças, supermercado, telecomunicações, Sesi, Senai, material de expediente, empresas de engenharia, construções, reformas, material de construção, manutenção de máquinas e equipamentos, tinta automotiva, suprimentos de informativa, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, vestuário, gastos com Sindicatos etc.);
- g) glosas de créditos relativos a insumos adquiridos de fornecedores que não se constituem em pessoas jurídicas.

Cientificado da decisão de origem, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu a reforma parcial do despacho decisório, com a desconsideração ou a anulação das glosas de créditos efetuadas, arguindo a ausência das irregularidades apontadas pela Fiscalização quanto ao seguinte:

- 1) o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos se tornou um custo ou despesa para a pessoa jurídica;
- 2) apesar de ter informado no Dacon valor superior do crédito, somente o crédito devido fora considerado no cálculo final;
- 3) exigência fiscal fundada em presunção, em afronta ao princípio da reserva legal, sendo, portanto, nula;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.255 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13983.000004/2006-17

4) direito a crédito em relação aos bens utilizados como insumos e aos bens do ativo imobilizado transferido entre estabelecimentos;

5) possibilidade de aproveitamento do crédito presumido em relação aos produtos que tiveram sua alíquota reduzida a zero (adquiridos de pessoas físicas);

6) inaplicabilidade à não cumulatividade das contribuições do conceito de insumos da legislação do IPI, pois, nos casos da espécie, tem-se direito a crédito relativamente a bens, serviços e encargos que se transformam em custos de produção ou em despesas operacionais, mormente quando tais dispêndios encontram-se intrinsecamente vinculados à obtenção das receitas tributáveis, nos termos dos §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – acepção ampla do conceito de insumos;

7) impossibilidade de inclusão do seu nome no Cadin em razão da apresentação da Manifestação de Inconformidade.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido emanado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.**

A utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.  
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA  
PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE**

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão da DRJ baseou-se nos seguintes argumentos:

a) só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou;

b) não se consideram insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora;

c) de acordo com o disposto no art. 66, § 3º da IN SRF nº 247, de 2002, na determinação do custo de aquisição dos insumos, sobre o qual será calculado o crédito a ser abatido da respectiva contribuição, deve-se excluir o IPI recuperável;

d) todas as glosas promovidas pela autoridade fiscal decorreram de análise de documentos do contribuinte, documentos esses que não espelharam as informações incluídas no Dacon;

e) a transferência de produtos acabados ou em elaboração ou bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma empresa não se caracteriza aquisição de insumo;

f) os créditos relativos a insumos submetidos à alíquota zero não podem ser concedidos pela DRJ como crédito presumido da agroindústria, pois tal apuração deve ser realizada no Dacon;

g) a DRJ utiliza o conceito de insumo nos termos definidos pela Administração por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Cientificado da decisão da DRJ em 10/11/2011 (e-fl. 396), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/12/2011 (e-fl. 419) e requereu a reforma do acórdão de primeira instância, com o respectivo cancelamento das glosas de créditos efetuadas, repisando os mesmos argumentos de defesa da exordial.

Em 25/07/2017 (e-fl. 485), o contribuinte protocolizou junto à Receita Federal petição requerendo a juntada de laudo técnico que discorre sobre seu processo produtivo.

Extemporaneamente, o contribuinte trouxe aos autos laudo acerca do seu processo produtivo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Considerando que a maioria da turma resolveu converter o julgamento em diligência à repartição de origem para análise do laudo que descreve o processo produtivo trazido aos autos extemporaneamente pelo contribuinte, abstenho-me, neste momento, de apresentar o inteiro teor do meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, mantendo as glosas somente em relação às aquisições cujo desconto de crédito não se encontra autorizado em lei ou a bens e serviços que não se enquadraram no conceito de insumos ou, ainda, por ausência de prova da efetiva existência dos créditos pleiteados.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

## Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Redatora Designada.

Há nos presentes autos, ainda, discussão relativa à apropriação de créditos de PIS sob o regime da não cumulatividade sobre a aquisição de insumos.

O despacho decisório e o acórdão recorrido, aplicando entendimento vigente anteriormente à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (vinculante) no REsp nº 1.221.170; da nota SEI 63/18 publicada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; e do Parecer Normativo Cosit 5/18, da RFB, fundamentou seu entendimento nas Instruções Normativas nº 247/2004 e 404/2004, que determinavam o exame do direito creditório a partir da legislação do IPI.

É cediço, tal fundamentação encontra-se hoje superada, devendo o exame do direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, especialmente o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (insumo), ser realizado em estrita conformidade com a decisão proferida pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO,

PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Assim, sem adentrar em maiores digressões acerca do histórico e controvérsias jurídicas instauradas em torno do critério jurídico a ser utilizado para fins de aferição da natureza de insumo dos itens adquiridos a este título pela Recorrente, pacificado com a prolação do julgado supra, deve-se adotar a seguinte orientação:

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

Na hipótese dos autos, como já dito, o exame acerca da natureza dos insumos adquiridos pela Recorrente foi realizada exclusivamente com base nas ilegais Instruções Normativas nº 247/2004 e 404/2004. Desse modo, faz-se necessária sua adequação de modo a propiciar o adequado exame da controvérsia submetida a julgamento

Diante de todo o exposto, proponho a realização de diligência nos seguintes termos:

Intime-se o contribuinte a apresentar relatório descritivo dos insumos sobre os quais pretende a apropriação do crédito das contribuições, indicando a sua inserção no seu processo produtivo de modo a propiciar o adequado exame de sua essencialidade e relevância,

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.255 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13983.000004/2006-17

Após, que Fiscalização reexamine o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos pela Recorrente em conformidade com o recurso repetitivo (vinculante) no REsp nº 1.221.170; da nota SEI 63/18 publicada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; e do Parecer Normativo Cosit 5/18, da RFB, apresentando Relatório conclusivo.

Posteriormente, conceda-se ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do resultado da diligência.

Concluído, retornem-se os autos para julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário