



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000085/2009-71
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-002.261 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2019
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ELEVA ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora intime a Recorrente a apresentar laudo, elaborado nos termos em que exigidos no dispositivo do voto condutor do acórdão, que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos glosados na sua produção ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

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

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

- “1. ELEVA ALIMENTOS S/A incorporada por BRF S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 24166.02851.250308.1.1.11-1247, relativo à COFINS vinculadas a receita não tributada no mercado interno - 4º trimestre de 2007.
2. Com base neste suposto crédito, o contribuinte transmitiu as Declarações de Compensação (DCOMP) citadas na fl. 141.
3. A DERAT-SP emitiu Despacho Decisório de fls. 141/145, por intermédio do qual, indeferiu o PER e não homologou as compensações apresentadas.
4. Em face desta decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 181/190, alegando em síntese:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

- a- o prazo fornecido para a apresentação de documentos em diligência fiscal foi de apenas 5 dias, ao passo que a IN-SRF n.º 86/01 nestes casos prevê prazo mínimo de 20 dias;
- b- a existência de provimento judicial que determinava a análise do PER em 30 dias não seria motivo suficiente para a concessão de prazo tão exíguo, pois bastaria a solicitação de dilação do prazo;
- c- este fato ocasionou cerceamento à ampla defesa e decorreu de represália ao contribuinte;
- d- foi requerida a apresentação de enorme quantidade de documentos, sendo que eles não são obrigatórios;
- e- somente os livros fiscais solicitados referentes a um exercício se encontram em 80 caixas, razão pela qual deixa de juntar aos autos, mas desde logo os coloca à disposição do Fisco;
- f- em procedimentos fiscais semelhantes, o Fisco jamais solicitou um rol tão grande de documentos;
- g- junta aos autos documentos e planilhas que comprovam os créditos em tela: cópias dos DICON, planilha com a composição dos valores do DICON (informando suas origens), planilha com informações solicitadas, entre elas, data da geração do crédito, valor do pedido de ressarcimento, data do pedido de ressarcimento, data do estorno do crédito pedido em DICON, valor estornado do crédito pedido no DICON, número do DCOMP e data da transmissão;
- h- em razão do grande volume, estão sendo colocados à disposição do Fisco, os livros fiscais e contábeis e notas fiscais;
- i- é possível a juntada de documentos com a apresentação da manifestação de inconformidade.

5. Esta turma de julgamento após analisar a Manifestação de Inconformidade e os documentos juntados aos autos entendeu por bem julgá-la improcedente (fls. 410/419), tendo em vista que os documentos anexados não comprovavam o direito creditório pleiteado.

6. Por força de Recurso Voluntário (fls. 423/436) interposto pelo contribuinte os autos foram encaminhados ao CARF.

7. A 1ª turma da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF proferiu acórdão de fls. 480/485 por intermédio do qual anulou a decisão proferida por esta DRJ e determinou que o contribuinte fosse intimado a apresentar a documentação comprobatória do crédito pleiteado.

8. Por meio do Despacho de fls. 492/493 esta turma de julgamento baixou os autos em diligência para que a fiscalização intimasse o contribuinte a apresentar os documentos que lastreariam o crédito pleiteado cabendo à fiscalização a análise dos mesmos.

9. Ao término da diligência fiscal, a autoridade fiscal lavrou a Informação Fiscal de fls. 5.524/5.557 por meio do qual opinou pelo reconhecimento de crédito no valor de R\$ 6.987.085,88:

‘O PER de n.º 29255.95364.080208.1.1.09-5263, tratado no processo 11080.919057/2011-19 não constou do Mandado de Segurança que motivou a análise da DERAT-SP, tendo sido analisado pela DRF/Florianópolis, no decorrer de trabalho do qual participei, que teve como objetivo a determinação dos ressarcimentos de PIS/PASEP e COFINS de 2006 a 2009 da incorporadora BRF SA (e que ainda continua em relação ao ano-calendário 2010) e de suas incorporadas, incluindo a ELEVA. O Despacho Decisório foi assinado em 21/05/2012 A ELEVA utilizava como método de determinação dos créditos “Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”, conforme a Ficha 01-Dados Iniciais, do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon, fl. 319) do período. Assim, o TOTAL DOS CRÉDITOS do período deve ser

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

proporcionalmente dividido entre Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação, conforme a proporção da receita que seja enquadrada nestas subdivisões. Em outras palavras, para calcular o valor a ressarcir ou a cobrar relativo à COFINS EXPORTAÇÃO, o que foi realizado nesta DRF no processo 11080.919057/2011-19, necessariamente foi calculado o total de créditos do período. Basta, portanto, aplicar a proporção da Receita Não Tributada no Mercado Interno / Receita Total e se obtém o resultado pretendido em relação ao processo em tela. Isto também aparece como subproduto nas tabelas daquele processo.

Naquele procedimento a contribuinte foi novamente intimada a apresentar documentos e arquivos que comprovassem seu crédito sendo completamente analisado o período em tela, tendo sido emitidas oito intimações ou reintimações.

Isto posto, **copio integralmente neste processo o de nº 11080.919057/2011-19** até o acórdão da DRJ/JFA, decisão vigente nesta data, nos autos deste processo da **folha 498 até a folha 5523**, apresentando conclusão com base naqueles documentos sobre o crédito de Cofins não cumulativo vinculado à receita de não tributada no mercado interno, numericamente igual à que consta nas folhas 5445 e seguintes.

Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado. NI indica que o bem adquirido não se enquadra no conceito de insumo da IN SRF 404/04.

Conforme folhas 5421 e seguintes deste processo **16349.000085/2009-71**, onde juntei a Informação Fiscal do processo 11080.919057/2011-19, que analisou os créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 4º trimestre-calendário de 2007, as glosas realizadas no 4º trimestre de 2007 foram:

Foram verificadas GRAVES incorreções nos arquivos apresentados. Em relação à memória de cálculo dos créditos (item 14 do Termo de Intimação 001/01107) não havia indicação do CPF ou CNPJ. Em relação aos arquivos representativos da escrituração – registros contábeis (lançamentos contábeis, saldos mensais, plano de contas, etc), previstos na Instrução Normativa da SRF nº 86/2001 e Ato Declaratório Executivo COFIS ADE 15/2001, Anexo Único, itens 4.1.1, 4.1.2, 4.2.1, 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3, 4.9.4 e 4.9.5, o plano de contas ali representado era diferente daquele utilizado nos balanços/balancetes apresentados à fiscalização e tinha defeitos que inviabilizavam sua utilização pela fiscalização. (item 21 do citado Termo de Intimação 001/01107).

Nem todo o gasto, mesmo necessário, é capaz de gerar créditos a descontar do PIS/Pasep e Cofins. Apenas aqueles autorizados pela legislação é que possibilitam o creditamento.

Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte em atendimento aos itens 14 e 15 do Termo de Intimação Fiscal nº 001/01107. Note-se que as memórias de cálculo são essenciais para a comprovação do crédito pedido pelo contribuinte. É através das memórias de cálculo que o contribuinte informa à fiscalização quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não-cumulativo declarados em Dacon. Ao final dos procedimentos resumidamente descritos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas. **Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado.**

Quanto ao crédito básico, a relação de Notas Fiscais glosadas por não apresentarem aquisição de insumos (NI); relativas a operações sem direito à crédito (CFOP); serem não tributadas ou com alíquota zero (NT); relativas aos fretes de transferência de produtos acabados (FRT); relativas à aquisição de Pessoa Física (CPF) ou com suspensão obrigatória de tributo (SUSP) foram todas relacionadas no mesmo

documento, intitulado “**ELEVA – Relatório NFs detalhe NFs glosadas - 4o trimestre 2007**”. Neste documento, a coluna “Motivo da Glosa” apresenta os códigos nos quais foram classificadas as glosas: **NI; NT; CFOP; FRT, CPF e SUSP**. No campo “**NORMA - DESCRIÇÃO DO MOTIVO DA GLOSA**” estão relacionadas as normas legais dos produtos não tributados ou com alíquota zero (NT), bem como uma descrição mais detalhada do motivo da glosa, quando foi necessário prestar maiores esclarecimentos **4.3.1. Ficha 16A – Linha 02 – Bens Utilizados como Insumos** Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

- a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito:
- b) Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS. Desta forma a aquisição de tais bens não pode gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º da Lei nº 10.833/2003;
- c) Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito;
- d) Aquisições de Pessoa Física. Em relação ao crédito básico, somente as aquisições feitas de Pessoa Jurídica dão direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins;

4.3.2. Ficha 16A – Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

- a) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins. A linha 03 refere-se a **serviços considerados como insumo**, uma vez que as NFs glosadas na linha 03 são de LEITE IN NATURA, produto com suspensão obrigatória de PIS/COFINS conforme o art. 9º da Lei 10.925/2004, *chega-se a conclusão de que a glosa é devida ainda que o contribuinte tenha se enganado e relacionado a Nota Fiscal na linha errada;*
- b) *Aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito* **4.3.3. Ficha 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica** Na análise descrita no item 4.3 restou identificado que o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo é maior do que o valor informado na linha 4 do Dacon no quarto trimestre de 2007 **4.3.4. Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda** Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

- a) *Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa, o que não se enquadra como bem utilizado como insumo e nem como serviço utilizado como insumo, uma vez que o produto já está pronto.*

4.3.5. Ficha 16A – CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS **Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal** **Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal** A maioria das incorreções apresentadas é relativa à interpretação da legislação com relação à aquisição de insumos beneficiados com crédito presumido, onde a empresa apropriou créditos à alíquota de 4,56% (60% de 7,6%) para insumos que não se enquadram nas condições da legislação. Tal alíquota era prevista no inciso I do §3º do art. 8º, acima transcrito e apenas para aquisições de insumos de origem animal e que se sejam classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. As aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I recaem no inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais) e devem ser apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente. Todos os animais vivos listados nas planilhas abaixo são classificados no capítulo 01 da NCM, milho e sorgo no capítulo 10, soja no capítulo 12 e os demais itens também não atendem às condições para creditamento pela alíquota de 4,56%. **4.3.6. Fichas 06B e 16B – Linha 2 – Bens Utilizados como Insumos** Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000085/2009-71

Não foi apresentada qualquer informação relativa às Fichas 16B e 06B.

Assim, todo o crédito informado nesta ficha foi excluído da base de cálculo Sugere-se o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 6.987.085,88 (seis milhões novecentos e oitenta e sete mil, oitenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), soma dos valores apurados em outubro, novembro e dezembro de 2007 com glosa de R\$ 1.485.356,93 (=8.472.442,81 pedido – 6.987.085,88 confirmado). Sugere-se, ainda, a homologação das declarações de compensação vinculadas até o limite do crédito calculado'

10. O contribuinte foi cientificado desta informação em 04/11/2014 (fl. 5.560) e apresentou manifestação de fls. 5.562/5.577 alegando em síntese:

a- A fiscalização glosou parte dos créditos pleiteados alegando que a documentação apresentada não contemplaria as informações necessárias, sem contudo esclarecer quais seriam estas informações;

b- Alegou a fiscalização que a matéria e os créditos em tela já teriam sido analisados nos processos n.ºs 11080.919057/2011-19 e 11516.721362/2012-96. Ocorre que tais processos são posteriores ao presente caso, não se podendo alegar que a análise feita naqueles autos pudesse encerrar a discussão do presente feito;

c- a autoridade fiscal acostou aos autos mais de cinco mil folhas dos citados processos, documentos que justificariam algumas das glosas efetuadas. Postula pela apresentação de manifestação complementar tendo em vista a enorme quantidade de documentos juntados pelo auditor;

d- após tecer comentários sobre a evolução da legislação do PIS e da COFINS, o impugnante relata que a glosa efetuada afronta o princípio da não cumulatividade;

e- todos os créditos glosados se referem a bens indispensáveis à atividade da empresa;

f- os “pallets de madeira” são fundamentais na operação do contribuinte inclusive em relação ao transporte e armazenamento;

g- o serviço de despachante também é essencial à atividade empresarial, em face do grande volume de exportações;

h- o conceito de insumo deve-se ater à realidade de cada contribuinte e à atividade que desenvolve;

i- foram glosados créditos relativos à aquisição de leite “in natura” sob o argumento de que haveria uma não incidência das contribuições. A suspensão do pagamento de tributo é hipótese distinta da não incidência, naquela ocorre a postergação do pagamento para momento posterior (saída do produto acabado), enquanto nessa não haverá pagamento. Pouco importa se o pagamento ocorrerá imediatamente na saída ou em momento posterior, o que interessa é se o produto se enquadra no conceito de insumo;

j- a remessa dos produtos da fábrica para centros de distribuição é fase essencial para a venda aos clientes, caracteriza-se como forma de armazenagem dos produtos, assim é equivocada a glosa de créditos relativo ao serviço de transporte entre estabelecimentos do contribuinte;

k- “está providenciando a comprovação da utilização em seu processo produtivo relativamente a outros insumos glosados e não especificamente abordados acima”

l- requer seja reconhecido o crédito pleiteado em sua integralidade;

m- solicita que as intimações sejam publicadas em nome do seu patrono.”

A decisão recorrida apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

INSUMO. CONCEITO.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CRÉDITO RECONHECIDO. DILIGÊNCIA.

Deve ser reconhecido crédito apurado em procedimento de diligência fiscal efetuado na fase de “impugnação”.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

(i) a DRJ apenas validou a apuração realizada pela RFB na diligência fiscal, no sentido de reconhecer o montante de créditos de COFINS no valor de R\$ 6.987.085,88, e por outro lado manter a glosa no montante de créditos de COFINS de R\$ 1.485.356,93;

(ii) a DRJ se valeu do conceito de insumo previsto na legislação do IPI para fins de apropriação de créditos de COFINS, sustentando que somente a matéria-prima, o produto intermediário, 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 seriam passíveis de crédito;

(iii) referido entendimento tem origem na interpretação do termo “insumo” previsto no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 atribuído pelo art. 8º, § 4º, I da Instrução Normativa SRF nº 404/04, o qual utilizou o mesmo conceito de insumo utilizado para fins de créditos de IPI;

(iv) destaca que o art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 dispõe que ensejam a apuração de créditos de COFINS os bens e serviços utilizados como insumo de produtos destinados à venda;

(v) no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), bem como a Terceira Seção de Julgamento, cujas Turmas são competentes para julgar matérias relacionadas a PIS e COFINS, têm consolidado o entendimento de que este conceito de insumo é mais abrangente do que aquele previsto na legislação do IPI e utilizado pela RFB, conforme se verifica na Instrução Normativa SRF 404/04;

(vi) o conceito de insumo para fins de COFINS não é tão restritivo quanto o conceito de insumo para o IPI, sendo que o custo de produção e de venda deve compreender todos os valores despendidos com insumos e outros serviços indispensáveis à produção dos produtos a serem destinados para a sua comercialização e consumo;

(vii) o conceito de insumo de COFINS fica em uma situação intermediária quando comparado aos conceitos aplicáveis ao IPI e ao IRPJ, ou seja, demonstrada a pertinência do bem ao processo produtivo, insta-se se reconhecer o direito creditório;

(viii) não deve prosperar a pretensão do acórdão recorrido de que somente seriam passíveis de crédito, como insumo, a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e outros bens utilizados diretamente na fabricação, conforme conceito restritivo do IPI;

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

(ix) o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21.12.2004, é expresso no sentido de autorizar a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de insumos em vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não tributados;

(x) deve ser reconhecido o direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as aquisições de mercadorias e serviços sujeitos ao regime da alíquota zero de PIS/COFINS;

(xi) o crédito apropriado sobre aquisição de pessoas físicas tem fundamento no art. 8º da Lei n.º 10.925/04, o que justifica a reforma do acórdão nesse particular;

(xii) o acórdão recorrido manteve a glosa de crédito sobre despesas com frete entre a unidade fabril e os centros de distribuição, sob a fundamentação de que no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 há previsão para a apuração de crédito somente na operação de venda do produto;

(xiii) a remessa dos produtos é essencial para sua venda, tendo em vista que os produtos fabricados são perecíveis e que vende seus produtos para todo o País. Isto é, evidente a necessidade de pontos estratégicos (centros de distribuição) que conectem a fábrica ao consumidor;

(xiv) por possuir em seu objeto social o serviço de transporte de cargas, pode prestar (e, efetivamente presta) serviço para si ou para terceiros, sendo que para uso interno acaba optando pela frota própria, em razão de melhor controle de logística, melhor manutenção dos bem etc;

(xv) o transporte de alimentos, como é ocorre no presente caso, demanda o atendimento de exigências técnicas sanitárias (principalmente quanto à refrigeração dos veículos), conforme as Portarias n.ºs 326/97 e 368/98, expedidas pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde que estabelecem diversos requisitos para a realização dessa atividade, o que, por sua vez, resulta em gastos efetivados com vistas à garantia da qualidade do alimento transportado;

(xvi) o acórdão atacado também manteve a glosa do créditos sobre despesas com pallets de madeira, sob a seguinte fundamentação: os “pallets” de madeira por mais necessários que sejam à atividade da empresa não se enquadrariam no conceito de insumo adotado pela Administração e não podem originar crédito de COFINS;

(xvii) os pallets em questão não são pallets genéricos, mas apenas aqueles que possuem características específicas conforme sua função no processo produtivo e que recentemente (em fevereiro de 2017), a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF proferiu Acórdão N.º 9303-003.477, também em processo de seu interesse, no qual foi reconhecido o direito ao crédito de PIS/COFINS, dentre outros dispêndios, sobre as embalagens utilizadas para transporte e os pallets;

(xviii) que a Lei n.º 12.865/13 esclareceu que o percentual de 60% (utilizado pela RECORRENTE) de fato se aplica a todos os produtos mencionados no art. 8º, §3º, I, da Lei n.º 10.925/04 “como insumos”;

(xix) por se tratar de norma interpretativa, aplica-se o art. 106, I, do Código Tributário Nacional;

(xx) a Informação Fiscal de fls. 5.524/5.557– que, como visto, foi utilizada como base para o Acórdão recorrido – deixou de apreciar os valores indicados na Ficha 06B e 16B da DACON, sob a alegação de que não teria recebido os documentos necessários para o respectivo exame;

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

(xxi) a RFB não pode, simplesmente, se recusar a analisar o direito creditório, sem pleitear que o contribuinte apresente documentos complementares que entender necessário para a realização da diligência fiscal; e

(xxii) houve, nesse particular, clara omissão da RFB quanto ao exame determinado pela DRJ, o que, com efeito, vicia o acolhimento dessa parte da Informação pela DRJ, sendo nulo o Acórdão recorrido neste ponto, por vício de motivação nessa parte.

O presente processo através de despacho proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Presidente da 3ª Seção de Julgamento foi distribuído a este relator, por conexão para julgamento em conjunto com os processos 11080.919054/2011-85 e 11080.919057/2011-19.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Pelo teor do julgado recorrido e pelo histórico processual tem-se que a conversão do feito em diligência é medida que se impõe.

Como argumentado na peça recursal há necessidade de se comprovar se a recorrente (a) possui ou não direito ao crédito sobre todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo; (b) percentual aplicável na apuração do crédito presumido da agroindústria; (c) os fretes contratados e pagos (frete entre estabelecimentos da mesma empresa) são insumos inexoráveis de sua atividade e integra a venda da mercadoria como um todo e (d) possui direito ao crédito sobre as despesas incorridas com pallets de madeira.

No caso, a conversão do feito em diligência parece ser a medida mais acertada ao caso concreto.

Luiz Guilherme Marinoni disserta que o contraditório assegura o direito à produção da prova, pois “de nada adianta a participação sem a possibilidade do uso dos meios necessários à demonstração das alegações. O direito à prova, destarte, é resultado da necessidade de se garantir à parte a adequada participação no processo.” (MARINONI, Luiz Guilherme. Novas linhas do processo civil: o acesso à justiça e os institutos fundamentais do direito processual. São Paulo, RT, 1993, p. 167.)

E tem alcance mais amplo. Impõe que as provas produzidas e requeridas pelos interessados, em sede de processo administrativo, sejam devidamente apreciadas de maneira a influenciar o convencimento da instância julgadora, como disserta Calmon de Passos, eis que “O contraditório, como garantia do devido processo legal, por seu turno, não se cumpre com a mera citação do réu, mas reclama complementar-se a ciência do interessado com o direito, reconhecido aos litigantes, de participação para provar e de alegação para esclarecer e convencer.” (PASSOS, J.J. Calmom de. O devido processo legal e o duplo grau de jurisdição. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 17, dez., 1980, p. 127.)

A diligência, ainda, se mostra prudente em obediência ao princípio da verdade material.

Neste ponto, merece ser transcrito excerto do voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira no processo n.º 11516.721362/2012-96 que também envolve a recorrente:

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000085/2009-71

"O princípio da verdade material e da ampla defesa são intrínsecos ao Processo Administrativo Fiscal e em que pese o fato, do seu informalismo contido, estes corolários não podem ser afastados, devendo pelo contrário, ser privilegiados, visto que, qualquer discussão administrativa que seja maculada, por procedimentos processuais questionáveis, pode vir no futuro a ser objeto de novas discussões, o que sem dúvida, afasta um dos grandes benefícios do processo administrativo, que busca abreviar a solução dos litígios tributários.

No processo 11516.721882/2011-18 em que é parte a sucessora da recorrente (BRF S/A) e trata de matérias aqui em debate, foi proferida decisão pela conversão do feito em diligência, estando consignado no voto que:

"As glosas efetuadas pela fiscalização, relativas a aquisições de bens e serviços que, no entendimento fiscal, não se enquadravam no conceito de insumo, além das notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representaria a aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, também no entendimento fiscal, exigem sua confrontação com o processo produtivo da recorrente, e o conhecimento, por parte desse órgão julgador, das diversas etapas da produção."

Registre-se, ainda, que a recorrente possui precedentes jurisprudenciais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em seu favor que compreendem matérias objeto do recurso em análise, conforme se depreende das decisões a seguir ementadas:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 20/10/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real (art. 9º, III, da Lei 10.925/2004).

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. INSUMOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DEFINIDO SEGUNDO O TIPO DA MERCADORIA PRODUZIDA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial de produção de bens de origem animal destinados à alimentação humana ou animal, especificado no § 3º, I, do art. 8º da Lei 10.925/2004, independentemente da natureza do insumo agropecuário, tem o direito

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000085/2009-71

de apropriar-se do crédito do presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculado pelo percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o custo de aquisição do insumo utilizado no processo de produção. (...)" (Processo 11516.721882/2011-18; Acórdão 3302-004.684 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Relatora Conselheira Lenisa Rodrigues do Prado; sessão de 29/08/2017)

Do extrato da decisão tem-se:

"Por unanimidade de votos foi negado provimento em relação ao crédito de despesas de energia elétrica. Por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito de óleo diesel e álcool etílico combustível, quanto à aplicação da alíquota de 60% das alíquotas básicas das contribuições sobre o valor do custo de aquisição de todos insumos utilizados na fabricação de produtos discriminados no art. 8º, § 3º, I da Lei n.10.925/2004, quanto ao crédito sobre as aquisições de pintos de 1 dia adquiridos de pessoas jurídicas que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, à alíquota de 60% das alíquotas gerais das contribuições. Por maioria de votos, foi dado provimento para reconhecer o crédito sobre pallets, sobre peças de reposição, consertos e equipamentos, sobre "Serviços de Expedição e Armazéns", "Serviços de Transporte de Aves/apanhe de animais", "Serviços de Carga e Descarga (transbordo)" e "Serviços de Sangria", vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, que negava provimento quanto aos créditos de pallets, peças de reposição, consertos e equipamentos, e Maria do Socorro F. Aguiar que negava quanto aos créditos de pallets, peças de reposição, consertos e equipamentos, Paulo Guilherme Déroulède que negava provimento quanto ao crédito de pallets, Lenisa R. Prado que dava provimento quanto aos serviços de mão-de-obra, quanto à reversão da reclassificação dos créditos vinculados às receitas desconsideradas como fim específico de exportação, quanto ao crédito de gasolina comum combustível e quanto ao crédito sobre produtos de desinfecção e limpeza e Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza que dava provimento quanto ao crédito de gasolina comum combustível. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor quanto à negativa de provimento do crédito sobre serviços de mão-de-obra, quanto à reversão da reclassificação dos créditos vinculados às receitas desconsideradas como fim específico de exportação, quanto à glosa de crédito de gasolina comum combustível e quanto ao crédito sobre produtos de desinfecção e limpeza."

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

DESCONTO INCONDICIONAL.

Descontos incondicionais concedidos são redutores do preço de venda e devem constar na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, independentemente de evento posterior à emissão desses documentos.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Os dispêndios com fretes vinculados ao trânsito de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, cujo ônus seja suportado pelo vendedor, são considerados custos da produção e geram créditos a serem descontados da contribuição devida pela pessoa jurídica.

ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS TRIBUTADAS.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

Até o advento da Medida Provisória n.º 202, de 23/07/2004, as receitas provenientes de vendas para a Zona Franca de Manaus eram tributadas com a alíquota de 1,65% a título de PIS não-cumulativo.

Recurso voluntário provido em parte." (Processo 11080.008923/2005-04; Acórdão 3402002.818 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Relatora Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; sessão de 25/01/2016)

Ademais, conforme relatado, por determinação do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Presidente da 3ª Seção de Julgamento o presente processo deverá ser julgado em conjunto com os processos 11080.919054/2011-85 e 11080.919057/2011-19, os quais já tiveram deliberação por esta Turma pela conversão do feito em diligência.

Assim, mais um elemento que mostra ser a diligência medida adequada para o correto deslinde das matérias recursais.

É de se destacar, ainda, para ser aplicado ao caso presente as ponderações feitas pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, tais como os de n.º 13804.000459/2005-12 e 13804.003656/2005-93 tendo sido determinado novamente a conversão do julgamento em diligência, por unanimidade de votos.

Neste contexto, é de se reproduzir a decisão contida nas Resoluções n.ºs 3201-002.096 e 3201-002.097, ambas de 23 de maio de 2019 proferidas nos processos mencionados, em razão da plena aderência ao caso concreto.

Tem-se assim:

“Pontua-se inicialmente que a Resolução n.º 3201-000.902 que determinou a realização de diligência pela Unidade de Origem teve por fundamento a inexistência de qualquer análise fiscal em relação ao pleito creditório da contribuinte. Assim, não há que se falar em determinar critérios a observar no esclarecimento de possíveis dúvidas remanescentes do Colegiado.

A decisão do Colegiado foi no sentido de que se analise o pedido de ressarcimento em face do conjunto probatório apresentado e ao final emita Relatório conclusivo acerca do direito aos créditos pleiteados com ciência à contribuinte à Procuradoria.

Entende-se a pertinência dos questionamentos em razão de substancial alteração na análise de direito creditório com fulcro nas INs 247/2002 e 404/2002, outrora vinculante à Autoridade Fiscal. Todavia, os critérios a serem observados na definição ou delimitação dos insumos cujos dispêndios geram créditos da não cumulatividade das Contribuições foram delineados e exaustivamente abordados na Nota SEI/PGFN n.º 63/2018 e mormente no Parecer Cosit n.º 05/2018.

Por fim, para dar cumprimento ao que se determinou na Resolução n.º 3201-000.902 ratifica-se integralmente o que nela constou, observando ainda que, a critério da Autoridade Fiscal, o contribuinte poderá ser intimado a apresentar a relação dos créditos pretendidos de forma que viabilize Diligência e Julgamento objetivos e eficientes.”

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem aprecie os pontos levantados pela recorrente, em especial, para que:

(i) Intime a Recorrente a apresentar, no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável uma vez por igual período, laudo que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos ora glosados na sua produção, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social; O laudo deverá, entre outros:

a) demonstrar a função de cada bem e serviço que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo;

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.261 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16349.000085/2009-71

b) esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social;

(ii) Cientifique a fiscalização para se manifestar sobre o resultado da diligência com a elaboração de relatório;

(iii) Cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação.

Observe-se, ainda, os termos da Nota SEI/PGFN n.º 63/2018 e do Parecer Cosit n.º 05/2018.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade