MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 16692.721266/2016-54

Processo nº	16692.721266/2016-54
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3402-002.230 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de agosto de 2019
Assunto	SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente	SEARA ALIMENTOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em Diligência, nos termos da proposta do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Waldir Navarro Bezerra (Relator) que entendiam pela desnecessidade da diligência suscitada. Após a leitura do voto do relator quanto à matéria "aquisição de bens sujeitos à alíquota zero", foi apresentada proposta de diligência pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo, acolhido pela maioria dos membros do Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

O processo em exame versa sobre **Autos de Infração** de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, não cumulativas, lavrados em 21/12/2016, relativamente aos **períodos de apuração 01/2011 a 05/2011**, que constituíram crédito tributário no montante total de R$ 29.919.906,86 (COFINS - R$ 24.687.410,52 e PIS - R$ 5.232.496,34), somados o principal, multa de ofício e juros de mora (fls. 1.420/1.432).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão nº 14-65.831, de 26/04/2017, da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, até àquela fase processual (fls. 1.596/1.641):

> (...)
>
> Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) integrante destes autos (e-fls. 1355/1.419), a autuação decorre do resultado de procedimento fiscal instaurado para

> apurar a regularidade de pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Cofins relativos aos 2º e 4º trimestres de 2010, 1º a 4º trimestres de 2011 e de 2012, que evidenciaram a necessidade de constituição de ofício para os períodos em tela.
>
> Depreende-se ainda da leitura do TVF que as razões de lançamento consistem, fundamentalmente, em: (i) glosa de créditos não comprovados; (ii) glosa de créditos relativos a: bens e serviços utilizados como insumos; bens cujas aquisições não são sujeitas a tributação (alíquota zero e suspensão); bens adquiridos de pessoas físicas; (iii) fretes e despesas de armazenagem; (iv) devoluções de vendas.
>
> Cientificada dos autos de infração em 21/12/2016 (e-fls. 1.438), a contribuinte apresentou impugnação em 20/01/2017 (e-fls. 1439/1590), requerendo, preliminarmente, a nulidade da autuação tendo em vista inconsistências nas planilhas de cálculo em que se baseiam as exigências. Caso não se atenda a preliminar, requer a improcedência da autuação pelas razões de direito que narra. Subsidiariamente requer a conversão dos autos em diligência, a redução do percentual da multa de ofício e que sobre a multa não sejam exigidos juros de mora. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos que se fizerem necessários.
>
> As razões das glosas dos créditos pela auditoria fiscal e as respectivas razões de defesa apresentadas pela contribuinte serão detalhadas no Voto.
>
> É o relatório.

No entanto, por meio do Acórdão nº 14-65.831, de 26/04/2017, a DRJ/Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011
>
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.
>
> As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.
>
> Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.
>
> PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.
>
> Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011
>
> APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.
>
> APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não gera créditos a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou não tributados.
>
> APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS PRESUMIDOS. REGULAÇÃO.

A partir de 01/01/2011 o crédito presumido que pode ser aproveitado pelas pessoas jurídicas fabricantes dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, e pelas pessoas jurídicas que adquiram esses mesmos produtos para industrialização ou venda a varejo é aquele regulado pela Lei nº 12.350, de 2010 e Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, não mais se aplicando as disposições do art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete e de armazenagem, somente dará direito à apuração de crédito aquelas despesas relacionadas a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.

Dispêndios diversos efetuados para manter as mercadorias mais próximas ao porto ou mesmo no porto para aguardar a efetivação da venda/exportação, muito embora possam ser indispensáveis pelas características das mercadorias, não se caracterizam como armazenagem em efetiva operação de venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera créditos a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.ARMAZENAGEM.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete e de armazenagem, somente dará direito à apuração de crédito aquelas despesas relacionadas a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.

Dispêndios diversos efetuados para manter as mercadorias mais próximas ao porto ou mesmo no porto para aguardar a efetivação da venda/exportação, muito embora possam ser indispensáveis pelas características das mercadorias, não se caracterizam como armazenagem em efetiva operação de venda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SELIC.

Incidem juros de mora calculados pela taxa Selic sobre a multa de ofício que não for paga até a data de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente cientificada em **09/05/2017** (DTE_e-CAC - fl. 1.648), a Recorrente em **05/06/2017** (fls. 1.649/1.650), apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 1.651/1.697), alegando, em síntese, os seguintes tópicos:

II -NULIDADE POR INSEGURANÇA NOS CÁLCULOS APRESENTADOS PARA FUNDAMENTAR O AUTO DE INFRAÇÃO: Inicialmente, antes de adentrar ao mérito da questão, cumpre informar que o presente processo está eivado de nulidade decorrente da insegurança nos cálculos apresentados para justificar o valor ora exigido. Isto porque, ao analisar as planilhas apresentadas pela Autoridade Fiscal, a Recorrente constatou diversas inconsistências nas somas dos valores apresentados nas planilhas.

III – DO DIREITO

III.1 Da sistemática não-cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS: conceito de insumos para fins de direito ao crédito;

III.2 – Diferente do que alega a Autoridade Fiscal, os créditos de PIS e COFINS não são incentivos ou benefícios fiscais;

III.1.1 Dos créditos apurados pela Recorrente e glosados pela Autoridade Fiscal;

III.1.1.1 Divergências entre as memórias de cálculos e as DACONs;

III.1.1.2 Graxa

III.1.1.3 Da glosa dos demais bens utilizados como insumos pela Recorrente

Além da **graxa**, foram glosados as seguintes rubricas, classificadas como insumos pela Recorrente:

(i) combustível utilizado no transporte de matéria-prima;

(ii) produtos utilizados na movimentação e armazenagem de carga;

(iii) produtos utilizados em sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e

fornos industriais;

(iv) serviços de despachante, monitoramento e movimentação de material interno;

(v) produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

III.1.1.3.1- Combustíveis utilizados no transporte de matéria-prima;

III.1.1.3.2 Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas;

III.1.1.3.3 Produtos utilizados no Sistema de Refrigeração/Aquecimento;

III.1.1.3.4 Serviços de despachante, monitoramento e movimentação de material interno;

III.1.1.3.5 Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho;

III.2 - Da glosa de bens sujeitos à alíquota zero

III.3 Aplicabilidade da Lei nº 12.350/2010

III.3.1 Do crédito presumido da agroindústria

III.4 Do crédito relacionado ao frete na compra de insumos (crédito integral, presumido e não tributado)

III.5 Do crédito relacionado à transferência interna de mercadorias

III.6 Despesas com armazenagem

III.7 Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas de 7,6%

IV – Subsidiariamente: da exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício de 75%

V - caso entender necessário, requer-se a realização de diligência a fim de que sejam esclarecidas eventuais dúvidas acerca dos pontos aqui expostos.

V – DA CONCLUSÃO: Diante de todo o exposto, conclui-se que:

(i) Não se aplicam os conceitos trazidos na legislação do IPI, tampouco as normas correntes acerca do IRPJ, no cálculo do crédito relativo a insumos na apuração do PIS e COFINS, na sistemática não-cumulativa;

(ii) O direito ao referido crédito decorre da análise da imprescindibilidade da utilização do referido insumo para a atividade do contribuinte;

(iii) Os cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal apresentam inconsistências, o que gera nulidade do processo.

(iv) A Recorrente não deixou de justificar os valores apresentados em DACON, sendo apresentadas memórias de cálculos complementares no decorrer da fiscalização.

(v) Deve ser reconhecida a integralidade dos créditos pleiteados, uma vez que mostram-se indispensáveis ao desenvolvimento de sua atividade. Tais créditos referem-se a graxa, combustível utilizado no transporte de matéria-prima, produtos utilizados na movimentação e armazenagem de carga, produtos utilizados em sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais, serviços de despachante, monitoramento e movimentação de material interno, produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho;

(vi) A glosa relacionada aos créditos oriundos de bens sujeitos à alíquota zero não deve prevalecer pois (i) parte dos bens adquiridos não sujeitam-se, de fato, à tal alíquota, sendo recolhidas regularmente as contribuições ora tratadas, (ii) o direito ao crédito para os insumos sujeitos à alíquota zero é assegurado por força do artigo 8º, da Lei n º 10.925/2004;

(vii) O crédito presumido a que faz jus a agroindústria não poderia ter sido analisado com base na Lei nº 12.350/2010, pois não estava regulamentada à época dos fatos;

(viii) O crédito presumido a que faz jus a agroindústria deve ser calculado no percentual definido em lei considerando-se o produto a que a indústria dá saída, não tendo relação com o insumo adquirido, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004;

(ix) O direito ao crédito sobre a compra de insumos deve ser reconhecido em sua integralidade, inexistindo relação com o produto transportado;

(x) O crédito sobre frete relacionado à transferência interna de mercadorias também deve ser reconhecido, em função do disposto nos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

(xi) Deve ser reconhecida a integralidade dos créditos pleiteados pela Recorrente em relação às despesas com armazenagem, conforma demonstrado.

(xii) Diferentemente do que aponta o auditor fiscal em seu despacho, os valores das devoluções de vendas (linha 12) estão alocadas somente na coluna de rateio proporcional a Receita Tributada no Mercado Interno.

VI – DO PEDIDO

Subsidiariamente, com base no art. 38 da Lei nº 9.784/99, sejam os autos baixados em diligência;

Subsidiariamente, caso seja mantida a autuação fiscal - o que se admite apenas por hipótese, seja reduzido o percentual da multa de ofício, ora aplicada, bem como que sobre tal multa não sejam exigidos os juros de mora, conforme argumentos alhures;

> Ademais, protesta-se pela posterior juntada de novos documentos, com base nos Princípios da Informalidade, da Instrumentalidade dos Atos Administrativos e da Verdade Material;
>
> Por fim, requer que, durante todo o curso do presente feito, todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome do representante legal.

Em seguida, o processo foi encaminhado a este CARF para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Por entender que o processo se encontrava integralmente instruído, após a leitura do Relatório e a manifestação da parte, apresentei meu voto em sessão adentrando no mérito das glosas, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas dos "créditos na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero", - matéria esta comum a todos os processos da empresa julgados em conjunto na sessão, diferenciando-se apenas quanto ao período de apuração. Ao colocar em votação esse tópico, restou que fui vencido pela maioria do Colegiado, que entendeu pela necessidade de conversão do processo em diligência, nos termos do voto do redator designado.

Em meu entendimento não se faz necessária a diligência suscitada pelo Colegiado, estando o processo pronto para imediato julgamento, conforme voto lido na sessão de julgamento.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Após a leitura de parte do voto do I. Conselheiro Relator, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas de créditos na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (matéria comum a todos os processos da empresa julgados em conjunto na sessão, diferenciando-se apenas quanto ao período de apuração), ousei divergir por entender necessária a realização de diligência, haja vista que a Recorrente juntou aos autos do processo 10880.938934/2013-34, por amostragem, várias notas fiscais eletrônicas de aquisições de insumos onde estariam demonstrados que parte dos produtos adquiridos se sujeitaram à tributação positiva das contribuições, o que indicaria o suposto erro na glosa operada pela Autoridade Fiscal.

O Colegiado, durante o julgamento, confirmou, por meio da denominação, que alguns desses produtos com incidência positiva das contribuições, constantes das notas fiscais eletrônicas juntadas no processo nº10880.938934/2013-34, também compuseram a planilha de glosa de mercadorias adquiridas com alíquota zero elaborada pela Fiscalização no período de apuração do presente processo.

Assim, no caso, há indícios fortes de que parte dos insumos glosados pela Fiscalização não estavam sujeitos à alíquota zero, entretanto as provas juntadas ainda não são

suficientes para se atestar o direito ao crédito à Recorrente, necessitando, por isso, uma verificação adicional da Autoridade Fiscal para analisar as notas fiscais juntadas e outras, por ventura, apresentadas após intimação.

Também, o Colegiado observou que a Autoridade Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ (REsp nº 1.221.170/PR) sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, o Colegiado, por maioria, entendeu pela necessidade de juntada aos autos de laudo pericial no qual se demonstre, de forma detalhada, a utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa e, na sequência, que a Fiscalização se manifeste sobre eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância* estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR e acolhido pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Cosit nº5, de17 de dezembro de 2018.

Dessa forma, pelos fatos expostos e em homenagem ao princípio da verdade material, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº **7.574/2011,** para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos, no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Intime a empresa a indicar, de forma detalhada em planilha, quais produtos e notas fiscais foram indevidamente incluídos como insumos sujeitos a alíquota zero glosados no período, anexando as respectivas notas eletrônicas;

4. A Fiscalização deve informar de forma conclusiva se a documentação juntada pela Recorrente no item anterior é suficiente para comprovar que houve incidência positiva das contribuições nas aquisições indicadas, devendo ainda fundamentar as conclusões tomadas.

5. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

6. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

7. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído ao Relator para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado