



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13005.901853/2012-12
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-001.420 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 30 de agosto de 2018
Assunto Diligência
Recorrente FRS S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
Recorrida 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. Vencido o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira (relator), que dava provimento parcial, nos termos expostos na assentada anterior. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório elaborado no acórdão nº 3201-000.897, de 24/05/2017, que decidiu converter o julgamento em diligência, que transcrevo, a seguir:

O interessado acima identificado recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório Eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS que, com base no Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 50/2012, anexado às folhas 218/236 e link no sítio da Receita Federal na internet (<https://www32.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/SSL/ATRCE/SCC/detalhamentoCredito.asp?nr=024926006>), deferiu o crédito no valor de R\$4.878.603,43 e homologou parcialmente a compensação declarada pela contribuinte no PER/DCOMP nº 07119.35147.200112.1.3.093055.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da “Cofins não-cumulativa – exportação” relativo ao 1º trimestre de 2011, no valor total de R\$14.997.375,42, objeto do PER nº 14561.92720.300112.1.5.095861.

Cientificada do despacho decisório em 16/07/2012, conforme Aviso de Recebimento – AR à folha 255, em 15/08/2012 a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

- 1. Preliminarmente, o despacho decisório é nulo por ausência de fundamentação, pois não foram descritos com precisão os fatos entendidos como irregulares, não permitindo a ampla defesa e o contraditório à manifestante;*
- 2. Ao glosar o cálculo sobre crédito presumido de agroindústria, a autoridade fiscal sustenta, em síntese, que a manifestante calculou equivocadamente créditos presumidos das contribuições ao PIS/COFINS, tendo utilizado o percentual de 60% para todos os insumos adquiridos, enquanto que, supostamente, deveria ter utilizado as alíquotas de 60% e 30%, dependendo da natureza do insumo adquirido;*
- 3. Para tanto, o fiscal apresentou uma listagem contendo o código da mercadoria, o código NCM, CFOP e descrição das notas fiscais por ele utilizadas para chegar aos percentuais que entende como devidos, sem qualquer fundamentação legal que embasasse a redução do percentual utilizado pela manifestante, fato este que a impede de compreender como a fiscalização chegou a tal resultado (base de cálculo menor), o que implica na violação do direito ao devido processo legal;*
- 4. Ao não especificar os motivos pelos quais entende que deve ser aplicada a alíquota de 30% (trinta por cento), o despacho combatido acabou maculado de nulidade, por não oportunizar à manifestante que se defenda da suposta irregularidade, com a amplitude e o contraditório garantidos pela Constituição da República;*

5. Ainda, o relatório fiscal foi omissivo ao não descrever a fundamentação da glosa, referente aos insumos, novamente baseando-se apenas em arquivos magnéticos, inexistindo no presente caso qualquer análise física das notas fiscais e verificação de como são realizados os serviços glosados;

6. A afirmação de que os serviços glosados não são insumos baseou-se em mera presunção da fiscalização, ao classificar os serviços constantes nos arquivos magnéticos fornecidos

7. Assim, faltaram os elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo da inexistência de crédito, retirando, por consequência, a segurança jurídica da manifestante e a possibilidade de defesa, o que fere frontalmente o Princípio Administrativo da Motivação estabelecido no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, o qual se refere à obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam, conforme doutrina transcrita;

8. A manifestante carece de elementos capazes e suficientes para precisar, no item relativo às despesas de armazenagem, quais são os valores que supostamente não possuem os respectivos documentos comprobatórios, e qual a irregularidade do cálculo do rateio dos créditos, tendo a autoridade fazendária descumprido os dispositivos do Procedimento Tributário Administrativo, que no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, estabelece de maneira explícita a tipologia dos atos, que devem obrigatoriamente ser motivados;

9. Quanto à glosa no valor de R\$280.687,97 decorrente da divergência entre o valor solicitado em PER/DCOMP (R\$14.997.375,42) e o demonstrado no Dacon (R\$14.716.687,45), elucida-se que o valor pleiteado está totalmente comprovado em documentos fiscais da empresa, sendo que, caso exista a diferença, trata-se de mero erro de preenchimento do DACON, suscetível de ser remediado, não afetando de forma alguma a legitimidade do crédito objeto do pedido de ressarcimento, pois, como é cediço, no âmbito do processo tributário administrativo deve-se, muitas vezes, sopesar ou relevar determinados formalismos, com vistas a buscar-se a verdade material;

10. É a supremacia da verdade real ante a formal, conforme doutrina e jurisprudência transcritas, não só em respeito da verdade material, princípio que norteia os processos administrativos, mas em observância dos princípios da moralidade e da eficiência administrativa consagrados no art. 37 da Constituição da República, sendo razoável e proporcional que o despacho recorrido seja reformado para o fim de reconhecer que é legítimo o direito ao ressarcimento dos créditos em favor da manifestante no montante de R\$14.997.375,42;

11. Caso não se esteja convencido da legitimidade da integralidade do crédito, requer-se a baixa do processo em diligência e a dilação de prazo para apresentação de documentação comprovando a existência e legitimidade do crédito pleiteado;

12. No que tange à glosa de créditos sobre fretes de exportação extemporâneos/preclusos), a legislação própria do PIS e da COFINS é

crystalina no sentido da possibilidade do expediente utilizado pela autuada, de adjudicar-se de créditos extemporâneos, no presente caso tão somente dos créditos originários dos 5 (cinco) anos anteriores ao creditamento, observando os termos estabelecidos no artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932;

13. Ademais, é cediço que na orma que está posta a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os créditos mensais são proporcionalizados no Dacon de acordo com as características das receitas auferidas pelo contribuinte no mês do crédito (receita tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação), e no caso do crédito extemporâneo tal situação pode ser perfeitamente conciliada calculando-se a proporcionalidade dos créditos tal como se fossem efetuados nos meses em que nasceu o direito de creditamento (ou mês de origem do crédito efetuado extemporaneamente), materializando uma ficção que remonta perfeitamente a proporcionalidade do crédito;

14. A ausência de elementos para aferição dos citados créditos passíveis de ressarcimento não pode ser alegada pela fiscalização, eis que ela dispõe de todos os Dacon da manifestante, bem como poderia solicitar tais informações caso fossem necessárias;

15. O crédito sobre fretes marítimos na exportação foi glosado, primeiro, por supostamente terem sido prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior e, segundo, ainda que fossem prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, continuariam não gerando créditos, por se tratarem de serviços isentos utilizados como insumo em produtos isentos (exportação);

16. Porém, quanto à primeira alegação do Fisco, cumpre referir que todos os pagamentos de frete marítimo do período foram feitos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inscritas regulamente no CNPJ e contribuintes de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833, de 2003, e Lei nº 10.637, de 2002, conforme Conhecimentos de Embarque juntados por amostragem à Manifestação de Inconformidade (DOC. 05):

17. Portanto, sendo as despesas dos fretes internacionais suportados pela manifestante, cujos encargos foram pagos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, é medida de rigor que seja reconhecido o creditamento de tais despesas, em observação ao princípio da não-cumulatividade consagrado, em relação ao PIS e à COFINS, no art. 195, § 12 da CRFB;

18. Também não merece prosperar o segundo argumento da fiscalização, de que os serviços de frete internacional não dariam direito a crédito por supostamente se tratarem de serviços isentos utilizados como insumo em produtos isentos (exportação), pois a base legal para o crédito da COFINS sobre fretes nas operações de venda está contida no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, aplicável ao PIS por força do art. 15 da mesma lei, observadas as exigências de que as despesas sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país, conforme previsão do inciso II do §3º do seu art. 3º;

19. A vedação ao direito ao crédito prevista no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não é aplicável ao caso em tela justamente porque o serviço de frete internacional não é insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, como alegou a fiscalização, e sim uma despesa ocorrida na venda de mercadorias;

20. A Lei atribuiu especial tratamento ao caso de isenção, vedando a possibilidade de crédito sobre bens e serviços adquiridos com isenção de PIS e de COFINS apenas quando forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições, mas este não é caso da situação em tela, uma vez que o serviço de frete internacional não se enquadra no conceito de insumo previsto no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, para o PIS, e no artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, para a COFINS, e sim uma despesa ocorrida na venda de mercadorias;

21. Em relação à glosa sobre o cálculo de crédito presumido, se não for acatada a nulidade do Despacho Decisório por ausência de fundamentação legal, como já alegado, no mérito verifica-se que o artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, somente passou a ser aplicado com o advento da Instrução Normativa nº 1.157, de 16 de maio de 2011, portanto não poderia ser aplicado ao período ora em litígio, o 1º trimestre de 2011;

22. Apesar de a referida IN prever em seu artigo 22 que produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, não há como uma norma que veio para regulamentar a aplicação de um método de cálculo de crédito presumido determinar a aplicação a fatos geradores anteriores a sua vigência, tendo em vista que é justamente a partir do seu advento que foi possibilitado ao destinatário da norma utilizá-la;

23. Ademais, cumpre referir que a lei nova (Lei nº 12.350/2010) trouxe um método de apuração do crédito presumido menos benéfico para a autuada, não podendo, assim, retroagir;

24. De toda a sorte, independente do fato do artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, aplicar-se apenas após o advento da IN RFB nº 1.157, de 2011, a manifestante observou estas regras para apuração do seu crédito presumido, somente aplicando de forma legal a alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos para a industrialização de produtos classificados nos Capítulos 02 a 04 (excluídos os produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), no capítulo 16 e no código 15.01 a 15.06 da NCM, conforme inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

25. No entanto, ao analisar o crédito presumido apurado pela manifestante, a fiscalização, com base em um arquivo magnético, analisou as notas fiscais de aquisição de insumos e aplicou a alíquota de 30% prevista no artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010 – que é exclusiva para as mercadorias e produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM – para praticamente todos os insumos adquiridos no período em análise, simplesmente desconsiderando o fato de que a manifestante fabrica e comercializa tanto produtos classificados no capítulo 2 da NCM,

quanto produtos classificados nos capítulos 3, 4 e 16 e no código 15.01 a 15.06 da NCM;

26. Realizando uma leitura do artigo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, depreende-se que a utilização das alíquotas previstas nos incisos I, II e III tem como critério o produto fabricado pela empresa beneficiária;

27. Destarte, considerando que a manifestante também fabrica produtos classificados nos Capítulos 2 (não classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), 3, 4 e 16, e nos códigos 15.01 a 15.06 da NCM, conclui-se que se encontra credenciada ao desconto de crédito presumido com a utilização da alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos;

28. O entendimento esposado pela Fiscalização encontra-se desprovido de razão, posto que, com a instituição do crédito presumido das contribuições ao PIS e à COFINS, o legislador visou beneficiar as atividades das empresas agroindustriais, dentre as quais se enquadra a empresa manifestante;

29. Assim, o critério eleito pelo legislador para a determinação da alíquota aplicável foi o produto fabricado pelo contribuinte, e não o insumo adquirido, haja vista que, no caso de a determinação da alíquota aplicável se dar pelo insumo adquirido, não resultaria benefício algum às empresas do setor agroindustrial, entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo e Recursos Fiscais – CARF;

30. Neste viés, de acordo com a legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal enquadradas nos códigos estipulados, e que sejam destinados à alimentação humana, estão autorizadas a deduzir das contribuições pagas ao PIS e à COFINS crédito presumido nas alíquotas de 60%, 50% e 35%;

31. Uma breve análise do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, permite constatar que as empresas produtoras de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 (não classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), 3, 4 e 16, e nos códigos 15.01 a 15.06 devem observar a alíquota de 60% sobre o valor das aquisições dos insumos aplicados no processo produtivo para cálculo do respectivo crédito presumido, enquanto que o percentual de 50% se aplica para a soja e seus derivados, e a alíquota de 35% para os demais produtos;

32. Assim, em estrita obediência aos preceitos estabelecidos pela Lei nº 10.925, de 2004, a empresa calculou o crédito presumido do PIS e da COFINS à alíquota de 60%, tendo em vista que os produtos por ela produzidos encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º do art. 8º do mencionado diploma legal;

33. Quanto à glosa sobre o cálculo de crédito básico/reconhecimento crédito presumido, a fiscalização alega que a manifestante calcula crédito à alíquota integral para PIS/COFINS nas aquisições de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de animais vivos classificados na posição 01.03 e 01.05, o que supostamente estaria em desacordo com a legislação pertinente à

matéria, haja vista que o art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, determina a aplicação de percentual correspondente a 30% da alíquota integral, para cálculo do montante do crédito presumido, incidente sobre o valor das aquisições destes produtos;

34. No entanto, elucida-se que a manifestante não adquire produtos classificados na NCM 2309.90, e, para chegar a esta classificação, a fiscalização se baseou nos arquivos da IN 86, os quais podem conter erro de cadastro na classificação da NCM;

35. Assim, para elucidar a questão, mister se faz que seja determinada a realização de diligência para seja verificado, através de notas fiscais e análise das mercadorias in loco, se realmente os produtos glosados pela fiscalização se enquadram na classificação 2309.90 da NCM, pois inexistiu qualquer análise física pelo Fiscal das notas fiscais e mercadorias adquiridas e mencionadas nas notas fiscais objeto da autuação, o que impossibilita a verificação quanto à efetiva classificação das mesmas no código 2309.90 da NCM;

36. Assim, a Fiscalização baseou-se em mera presunção da classificação constante nos arquivos da IN86, que podem conter erro, pois, como referido, a manifestante não adquire mercadorias classificadas no código 2309.90 da NCM;

37. Ademais, cumpre referir que com o advento da Lei nº 12.235, de 2010, nos termos do seu artigo 57, os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, deixaram de ser aplicados, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM;

38. O crédito presumido para pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, calculado sobre mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, passou a ser definido nos termos do artigo 55 da referida Lei nº 12.235 de 20 de dezembro de 2010;

39. Desta forma, passaram a existir duas possibilidades para apuração do crédito presumido, quais sejam, o crédito presumido calculado sobre mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, definido pelo artigo 55 da Lei nº 12.235, de 2010 – cuja regulamentação, contudo, somente ocorreu com a IN RFB nº 1.157, de 2011 –, e o crédito presumido calculado sobre os demais produtos e mercadorias, que continuou a ser regulado pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

40. O artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, não poderia ser aplicado ao período ora em análise, qual seja, 1º trimestre de 2011, ainda que o art. 22 da IN RFB nº 1.157, de 2011, preveja seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, pois a referida lei, ao estabelecer um método de apuração do crédito presumido menos benéfico para a manifestante, não pode retroagir;

41. Ademais, conforme referido anteriormente, a manifestante não adquire mercadorias classificadas no código 2309.90 da NCM, razão pela qual a glosa não pode subsistir;

42. *Sucessivamente, caso não seja acolhido o pedido anterior, requer-se com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que seja reconhecida ao menos a alíquota de 60% (sessenta por cento) sobre as mercadorias adquiridas pela autuada, classificadas por equívoco no código 2309.90 da NCM, tendo em vista que, conforme explanado em item anterior, as alíquotas são determinadas em função das mercadorias produzidas e vendidas, e não dos insumos adquiridos;*

43. *No que concerne aos fretes referentes à remessa dos produtos em elaboração para outras unidades, não há dúvida de que, nesses casos, em que o produto começa a ser elaborado em uma unidade da manifestante e tem o seu processamento final em outra, estamos diante de um processo produtivo único, apenas com etapas contínuas da industrialização em unidades diferentes da mesma empresa;*

44. *Para a remessa dos produtos em elaboração, é necessária a contratação de prestadoras de serviços de transporte, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade da manifestante;*

45. *Dessa forma, o frete de produtos em elaboração se subsume ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, visto que são serviços contratados para proporcionar a continuidade do processo produtivo;*

46. *Ademais, em consonância com o recente entendimento do CARF e do TRF4 sobre o conceito de insumos para o PIS e a COFINS, verifica-se que as despesas de frete de produtos em elaboração são verdadeiros custos de produção e, como tais, se subsumem ao conceito de insumo para o PIS e a COFINS, na forma do art. 290 do RIR/99, bem como são essenciais ao processo produtivo da manifestante.*

47. *Como a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelo PIS e pela COFINS, e se revela como um custo essencial à atividade produtiva, não há razão para persistir a referida glosa;*

48. *Para a exportação de carnes de aves, inteiras ou em cortes, e de produtos elaborados como empanados, embutidos e pratos prontos, por uma questão de logística e de racionalização da operação, cada unidade produtiva remete os seus produtos para a unidade responsável pelo acondicionamento dos produtos nos containeres, precedida de vendas aos compradores estrangeiros;*

49. *Dessa forma, é hialino que estas operações de fretes de produtos acabados se enquadram no permissivo legal da Lei nº 10.833, de 2003, que garante o seu creditamento à COFINS e ao PIS;*

50. *Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, as referidas despesas de frete poderão ser creditadas para efeitos de PIS e de COFINS, pois foram despendidas com o propósito de viabilizar a atividade econômica de exportação dos produtos da manifestante, e, como tal, são despesas que se consubstanciam no conceito de insumo do PIS e da COFINS, de modo que o seu creditamento também pode ser reconhecido com base no art.*

3º, II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, e nos art. 290 e 299 do RIR/99;

51. Ademais, conforme descrito no contrato social (doc. 02 em anexo), além da industrialização, a ora manifestante possui em seu objeto social a comercialização dos produtos fabricados, e nesse sentido todas as despesas com frete são maneiras de poder efetuar a comercialização/exportação dos produtos que fabrica;

52. A comercialização de produtos acabados é essencial para a consecução do objeto social da empresa, e é a comercialização que traz o elemento econômico para o ciclo produtivo, pois com a venda é que a empresa obtém receita;

53. A contrario sensu, se acaso a manifestante não comercializasse os produtos que fabrica, não haveria qualquer tipo de faturamento e, portanto, sequer deveria se falar em incidência de PIS/COFINS;

54. A Portaria nº 368, de 4 de setembro de 1997, do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, traz o conceito de estabelecimento como sendo o local e a área que o circunda, onde se efetiva o conjunto de operações e processos que têm como finalidade a obtenção de um alimento elaborado, assim como o armazenamento e transporte de alimentos e/ou matéria prima, e em seguida determina que manipulação de alimentos são as operações que se efetuam sobre a matéria prima até o produto terminado, em qualquer etapa do seu processamento, armazenamento e transporte, conceituando que elaboração de alimentos é o conjunto de todas as operações e processos praticados para a obtenção de um alimento terminado;

55. Portanto, seja como frete na operação de venda, seja como despesa essencial à atividade econômica de exportação, o creditamento do frete de produtos acabados deve ser reconhecido para o fim de que seja observada a não cumulatividade do PIS e da COFINS;

56. Quanto à glosa sobre serviços não caracterizados como insumos, o autuante, realizando uma análise através de notas fiscais apresentadas em meio magnético, entendeu que diversos serviços não se caracterizam como insumos conforme definido nos incisos II do arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nem se enquadram em nenhuma hipótese geradora de crédito, mas a fiscalização foi feita de uma forma genérica, sem sequer tentar entender como são utilizados os referidos serviços glosados, sem realizar a devida análise in loco na indústria, verificando como tais serviços são empregados no processo produtivo;

57. Em suma, a ausência de tais serviços prejudica o processo produtivo da manifestante, razão pela qual deverá ser determinada a anulação parcial do despacho decisório, para que as autoridades fazendárias de origem reanalisem in loco a cadeia produtiva envolvida, desde a aquisição da matéria prima até a obtenção do produto acabado e sua posterior comercialização, para que, então, possam fundamentar os motivos pelos quais deferem os créditos ou os indeferem;

58. *A forma utilizada pela fiscalização para realizar a glosa dos serviços impede a manifestante de realizar a sua identificação e consequentemente defendê-la;*

59. *Apesar disso, cumpre referir que todos os insumos utilizados no creditamento de PIS/COFINS encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de insumo e de custos e despesas essenciais ao processo produtivo, bem como estão plenamente de acordo com o conceito de insumo previsto na legislação, devendo-se atentar para a evolução da interpretação da jurisprudência administrativa, firmada no âmbito do CARF;*

60. *Apesar de o acórdão transcrito do CARF tratar especificamente de indumentárias, no referido julgamento os conselheiros entenderam que produtos e serviços inerentes à produção, em face da sua essencialidade na atividade econômica da empresa, geram créditos que podem reduzir o valor final a ser recolhido do PIS e da Cofins;*

61. *Assim, de acordo com este entendimento, tem-se que a conceituação de "insumos", para efeitos de PIS/COFINS, se identifica ao conceito de "Custos e Despesas Operacionais" utilizado na legislação do Imposto de Renda IR, desde que essenciais ao processo produtivo;*

62. *Para fins de PIS/PASEP e COFINS, a essencialidade significa considerar todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, e foi nesse contexto que foram apurados os créditos sobre os serviços glosados pela fiscalização;*

63. *Nesta ótica, insumos são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento;*

64. *É correta tal interpretação, haja vista que o conceito de insumo para o PIS e COFINS, em face do seu critério material de "obter receita ou faturamento" contido na sua regra-matriz de incidência tributária, não pode se limitar ao conceito de insumo para o IPI, e para que seja realizada a não-cumulatividade das Contribuições, na forma desejada pela Constituição, o conceito de insumo para o PIS e a COFINS também deve contemplar os custos e despesas despendidas com a obtenção de receita;*

65. *Portanto, para interpretar o conceito de insumo para o PIS e a COFINS em análise na Manifestação de Inconformidade, deve-se adotar não só a previsão de insumo prevista nas IN SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, como também albergar os custos e despesas que se fizerem necessárias na atividade econômica da empresa, conformando os arts. 290 e 299 do RIR/99;*

66. *No caso dos autos, além das glosas efetuadas pela fiscalização estarem plenamente de acordo com as Instruções Normativas SRF nº*

247, de 2002, e nº 404, de 2004, gerando o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa, tal situação fica ainda mais evidenciada levando-se em consideração a sua essencialidade no processo produtivo, como foi proposto pela Câmara Superior da 3ª Seção do CARF, bem como o conceito de insumo de acordo com a legislação do Imposto de Renda, visto que também se enquadram como custos e despesas estritamente vinculados à atividade produtiva e econômica e essenciais ao processo produtivo;

67. Em seguida, a manifestante descreve, sinteticamente, a essencialidade de cada serviço ao seu processo produtivo, requerendo, ao final, que caso assim não se entenda a legitimidade dos créditos realizados, seja determinada a baixa em diligência para análise dos referidos insumos na sede da empresa;

68. Devido ao grande volume de documentos fiscais a que se refere o presente processo, instrui a Manifestação de Inconformidade com documentos por amostragem, mas protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a comprovação dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos expostos acima ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão 1535.354, de 25/04/2014, proferida pelos membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, cuja ementa dispõe, verbis:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

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 aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

FRETE INTERNACIONAL

No regime de incidência não-cumulativa, podem ser apurados créditos da Cofins em relação ao frete internacional, cujo ônus seja suportado pela vendedora, vinculado à exportação de seus produtos, desde que os serviços de transporte sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada

no País. Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente de transportador domiciliado no exterior.

FRETE. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO.

O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do sujeito passivo não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não integrar a operação de venda.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON E DCTF. RETIFICAÇÃO.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria devem ser precedidos da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadores.

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, a recorrente apresenta recurso voluntário, tempestivamente, onde basicamente repisa os argumentos anteriormente apresentados e pleiteia a reforma do decisum. O processo digitalizado foi redistribuído e encaminhado a esta Conselheira para prosseguimento, de forma regimental.

Submetido à julgamento neste Colegiado, na sessão de 26/06/2013, resolução nº 3201-000.897, após conhecer do recurso voluntário decidiu-se convertê-lo em diligência para elaboração de laudo que descrevesse exatamente o processo produtivo da Recorrente, por entende a Turma tratar-se de informação essencial para a análise de qualquer pleito de reconhecimento de créditos de Cofins não cumulativos.

Os termos da diligência determinada na resolução (fls. 420/421):

[...]

Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora, intime o contribuinte para que apresente, no prazo de 60 dias:

(a) *Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados (**apenas os insumos objeto do litígio**) dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos insumos e sua descrição funcional dentro do processo produtivo;*

(b) *Identifique cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu, apresentando o respectivo ato (Portaria, Resolução, Decisão, etc) do órgão público ou agência reguladora.*

(c) *Esclarecer o teor de cada um dos eventos observados pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social;*

(d) *Quanto ao frete de produtos em elaboração, demonstrar as etapas contínuas da industrialização nas unidades diferentes da empresa; e (e) Analisar se os produtos glosados pela fiscalização se enquadram na classificação 2309.90 da NCM.*

Posteriormente, a fiscalização elabore relatório fiscal sintético e conclusivo e por fim, dê-se ciência do resultado da diligência para a recorrente, se manifestar, dando-lhe prazo de 30 dias, antes da devolução do processo a esta Turma para prosseguimento no julgamento.

[...]

A contribuinte juntou Laudo Técnico elaborado por Ferrari Organização de Avaliações Patrimoniais Ltda (fl. 437/496), Certidão de Registro dessa pessoa jurídica no CREA/RS (fl. 500/501), a Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, nº 9287829 (fl. 503) e normas de órgãos públicos que prescrevem exigências quanto à materiais e serviços relacionados ao seu processo produtivo.

Constata-se que o Laudo não contém assinatura de seus responsáveis em que pese a indicação de "DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE". Compulsando os autos não se localizou documento que certifica tal assinatura.

O Laudo descreve as etapas do processo produtivo apontando para a manipulação, tratamento e transportes dos insumos e produtos acabados, originários de aves e suínos. Conclui ao final:

Diante do exposto nos capítulos acima, concluímos que os serviços avaliados no presente laudo no mês de setembro de 2017, são serviços integrantes ligados ao processo produtivo, sem os quais não seria possível obter; o produto em condições adequadas para o consumo, bem como dispor de instalações suficientemente higienizadas, obtendo desta forma a liberação pelos órgãos fiscalizadores, pelos mercados específicos atendidos pela empresa e a obtenção da certificação de produtos considerados Halal (permitido para consumo), pelo mercado islâmico.

Os produtos glosados no processo de nº 13005.901853/2012-12 não se enquadram no NCM 2309.90 – Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais/ outras.

A Unidade de Origem elaborou Relatório Fiscal (fls. 960/969) assentando que os serviços elencados pela contribuinte no Laudo, ainda que necessários ao processo produtivo, não integram o conceito de insumos, em razão de que não são aplicados na etapa de produção de seu produto destinado à venda.

Instada a se manifestar em relação ao teor do Relatório Fiscal, a contribuinte assevera que o Laudo atesta a pertinência de seu pleito, apontando para (fls. 1.007/1.012):

i. Demonstração das etapas contínuas da industrialização com a identificação do vínculo dos insumos glosados ao processo produtivo;

ii. Essencialidade dos materiais e serviços no contexto do processo produtivo e objeto social da empresa;

iii. Não enquadramento dos produtos glosados na NCM 2309.90;

iv. Por fim, requer " que os créditos deferidos por esta Colenda Turma, sejam acrescidos da taxa SELIC, em conformidade com o que dispõe o art. 62-A, do RICARF, a Súmula nº 411 do Superior Tribunal de Justiça e a atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Durante os debates orais realizados na sessão de julgamento, suscitou-se a necessidade de conversão do processo em diligência para que a unidade de origem identifique as pessoas jurídicas que efetivamente prestaram o serviços de frete na venda para exportação das mercadorias saídas do estabelecimento da recorrente.

Isto porque consta do recurso voluntário, e fora suscitado pelo patrono da contribuinte em sustentação oral, que "*todos os fretes marítimos foram pagos para pessoas jurídicas nacionais, que realizaram o transporte marítimo, sendo que se por uma questão de organização interna, do grupo ao qual a empresa que realizou o transporte pertence, não consta cadastrado no CNAE da empresa o frete marítimo, tal fato não pode ser imputado a ora Recorrente*".

Da referida questão arguida discordo, por perfilhar o entendimento de que o agente marítimo emitente do conhecimento de carga e beneficiário do pagamento do frete é

mero representante do armador - o efetivo prestador do serviço de transporte internacional de carga - e sua função é de representá-lo comercialmente perante os contratantes de seus serviços e as autoridades administrativas dos portos de partida e destino.

Fundamento, igualmente, minha posição em outro processo análogo da mesma contribuinte no qual a situação fática pareceu-me idêntica e o recurso não fora provido na matéria. Trata-se do Acórdão nº 3201-002.847, de 24/05/2017, julgado por esta mesma Turma.

Por fim, a própria recorrente reconhece que no cadastramento da atividade do agente de carga não consta o frete marítimo.

Assim, voto contrariamente à conversão do julgamento em diligência, por entender que o processo encontra-se apto a ser julgado neste Conselho.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Redatora designada

Tendo sido designada Redatora para o Voto Vencedor, passo a expor o posicionamento firmado pela maioria da Turma Julgadora em sessão de Julgamento

Em que pesem as bem fundamentadas razões do nobre Relator, entendo que a questão posta em exame demanda maiores esclarecimentos fáticos.

A divergência apontada relativamente ao que restou consignado pelo D. Relator em sua proposta de voto diz respeito aos pagamentos realizados a título de frete de venda na exportação de mercadorias pelo Recorrente.

Argumenta o Recorrente que "todos os fretes marítimos foram pagos para pessoas jurídicas nacionais, que realizaram o transporte marítimo, sendo que se por uma questão de organização interna, do grupo ao qual a empresa que realizou o transporte pertence, não consta cadastrado no CNAE da empresa o frete marítimo, tal fato não pode ser imputado a ora Recorrente".

A seu turno, defende a Fiscalização, notadamente o acórdão recorrido, que tais pagamentos foram, em verdade, realizados a pessoas jurídicas domiciliadas fora do país, o que impediria o reconhecimento do crédito respectivo. Isso porque o agente marítimo emissor do conhecimento de carga e beneficiário do pagamento é mero representante do armador, estrangeiro, sendo este o efetivo e real prestador do serviço de transporte internacional de carga.

Inicialmente é de se esclarecer que o presente aspecto abordado pelo Recorrente em Impugnação e Recurso Voluntário não foi objeto da primeira diligência requerida no presente feito. Por essa razão, se faz necessário esta segunda diligência.

O principal fundamento de glosa, conforme Parecer Fiscal, é:

Não reconhecemos os créditos demonstrados, em razão de que os prestadores dos serviços de frete marítimo internacional não são pessoas jurídicas domiciliadas no País, condição necessária para fruição do direito ao crédito, conforme disposto no inc. I do parágrafo 3 do art. 3 da Lei 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002.

Desta forma, inexistente previsão legal de direito ao crédito requerido, mesmo quando o agenciador dos serviços de fretes internacional seja pessoa jurídica domiciliada no País, em razão de que o agente marítimo (agente do armador) é mero preposto do armador, para gerir ou administrar seus negócios.

A Recorrente, em Manifestação de Inconformidade, argumentou que todos os pagamentos efetuados a título de frete marítimo foram realizados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, anexando aos autos documentação comprobatória do seu direito, por amostragem.

A DRJ assim examinou a questão:

Contudo, quanto à exigência do inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (“o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País”), cumpre alertar que os serviços de transporte internacional adquiridos por intermédio de pessoas jurídicas domiciliadas no País, na condição de agentes de transportadores internacionais domiciliados no exterior, não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Os agentes são meros prepostos dos transportadores domiciliados no exterior, e apesar de o frete ser pago aos agentes, esse valor é apenas repassado ao transportador, efetivo responsável pela prestação do serviço.

Neste sentido, não serão aceitos os documentos anexados a título exemplificativo pela manifestante às folhas 137/183, pois se trata de empresa de pequeno porte, cuja atividade principal, conforme consulta ao sítio da RFB, é “transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional” (código CNAE 4930202), e que tem como atividades secundárias “comissária de despacho” (código CNAE 5250801), “agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo” (código CNAE 5250803) e “atividades de agenciamento marítimo” (código CNAE 523200).

Em Recurso Voluntário, mais uma vez o Recorrente contesta a conclusão fiscal, insistindo no argumento de que a exigência legal é de que o pagamento tenha sido realizado a pessoa jurídica domiciliada no país, o que restaria comprovado pela documentação trazida na Manifestação de Inconformidade. E, sendo os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas

no País, estão sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS, gerando, por decorrência lógica, o direito ao crédito.

Em sessão de julgamento, aventou-se, ainda, a questão relativa à identificação do real transportador. Isso porque, a Fiscalização, afirma que o serviço prestado é de mero agenciamento e que o frete foi efetivamente realizado (e pago) a empresa estrangeira. Contudo, defende o Recorrente que o frete foi realizado por empresa nacional.

Com efeito, em se presumindo que os pagamentos "glosados" foram efetuados a mero agenciadores, a conclusão de que o frete foi realizado por empresas estrangeiras ou nacionais não se depreende do imediato exame dos autos.

Ademais, também se deve questionar, conforme debates empreendidos em sessão de julgamento, se o valor pago pelo Recorrente encontra-se ou não sujeito ao pagamento do PIS e da COFINS (o que suportaria ou não o crédito apropriado).

Assim, para efetiva elucidação da questão controvertida, deve-se requerer diligência à Autoridade Preparadora para que esclareça:

1. Os pagamentos efetuados a título de frete tiveram como destinatário Pessoa Jurídica nacional ou estrangeira?
2. Foram essas Pessoas Jurídicas beneficiárias dos pagamentos que efetivamente realizaram o transporte ou atuaram como mera agenciadoras?
3. Se atuaram como agenciadoras, foram de transportador brasileiro ou estrangeiro?
4. Nos pagamentos realizados, houve a devida retenção das contribuições sociais (dentre elas, PIS e COFINS);

Pode a autoridade fiscal intimar a contribuinte a elaborar, caso assim entenda mais eficiente/conveniente, tabela em que relacione as Notas Fiscais com os conhecimentos de carga (BL), comprovante de pagamento e as Pessoas Jurídicas envolvidas no transporte e agenciamento.

Destaca-se que a presente verificação alcança também os créditos extemporâneos apropriados em DACON pelo contribuinte.

Ao final, pede-se a apresentação de Relatório com as informações solicitadas.

Deve-se conceder ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se.

Após, retornem-se os autos para julgamento.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário