



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



**Processo nº** 10183.901313/2015-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.847 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2020  
**Recorrente** VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

RESSARCIMENTO. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Em virtude do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, deve ser adotada a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, para fins de definição de insumos no que tange a créditos de PIS e Cofins não cumulativos. Comprovado que alguns custos/despesas incorridos pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, cumpre reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente a lenha, materiais de manutenção e auxiliares, combustíveis e lubrificantes, materiais de embalagem elencados no recurso voluntário: bobinas, sacolas plásticas (NCM 39201099), sacos de ráfia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas, caixas de papelão (NCMs 48211000, 39201099, 48195000), fitas, cola (NCMs 39202011 e 35069120), pallets (NCM 44152000), envelopamento dos pallets (NCM 39201099), aos serviços de comissão de compras, adquiridos de pessoas jurídicas, na mesma proporção do crédito do insumo adquirido na operação. E, pelo voto de qualidade, manter a glosa. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que revertiam, também, as glosas em relação aos fretes de produtos acabados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-008.841, de 29 de julho de 2020, prolatado no julgamento do processo 10183.901307/2015-77, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-008.847 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.901313/2015-24

## Relatório

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte visando a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado por meio do qual requer o reconhecimento de seu direito a crédito da PIS mercado interno, do período em questão.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Os fundamentos constam detalhados do voto e sumariados na ementa:

### DIREITO DE CREDITAMENTO

A legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica demonstrada pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço.

O recurso voluntário apresentado pugna pela improcedência da decisão de piso e sustenta que o conceito de insumo utilizado pela administração tributária está ultrapassado, e passa a discorrer sobre os insumos: Bens - Lenha; Materiais de manutenção e auxiliares; Combustíveis e lubrificantes; e Material de embalagem; Serviços - Frete sobre compra de gado e Comissão sobre Compras. Defende a integralidade das despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor, bem como as Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda. Arrosta a glosa dos Encargos de Depreciação e bem assim a de “Outras operações com direito a crédito”.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado e conhecido.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito da lide.

São várias as matérias a serem enfrentadas, todas relativas ao direito de creditamento. O conceito de insumo e os insumos em si: Bens - Lenha; Materiais de manutenção e auxiliares; Combustíveis e lubrificantes; e

Material de embalagem; Serviços - Frete sobre compra de gado e Comissão sobre Compras. Despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor; Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda; Encargos de Depreciação e Outras operações com direito a crédito.

### DO CONCEITO DE INSUMO

*Ab initio*, deve ser superada a discussão sobre o conceito de insumo, porquanto a matéria já está pacificada sob a ótica atual da CSRF, influenciada especialmente pelo julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, no STJ, que sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou as teses de ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo

certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas**

**importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, e atento ao fato de que as glosas dos insumos levadas a efeito pela auditoria-fiscal e ratificadas pela decisão recorrida ancoram-se em Instruções Normativas e Soluções de Consulta já superadas, procede-se à análise individual das glosas.**

Releva, outrossim, apontar que o objeto social da recorrente é extenso:

- a) Exploração do Ramo de Abate, Frigorificação, beneficiamento, industrialização, comercialização, exportação e importação de bovinos, bubalinos, suínos, inclusive seus derivados;
- b) Comércio Atacadista e Varejista, Exportação e Importação de Carnes de bovinos, bubalinos, suínos, aves, miúdos e todos os seus subprodutos, leite e seus derivados, 7 / 14 vegetais e congelados e in-natura, frutos do mar, crustáceos, moluscos, invertebrados aquáticos e peixe congelado;
- c) Compra e venda, importação, exportação e operações comerciais e financeiras derivadas de exportação, por conta própria ou de terceiros, sob comissão ou consignação, de produtos de origem agrícola, animal ou mineral, em estado natural ou industrializados;
- d) Escritório de Administração e controle, Administração de bens próprios e de terceiros;
- e) Participação no capital de outras sociedades como acionista ou quotista, como forma de realizar plenamente o seu objetivo social ou para usufruir de incentivos fiscais e financeiros;
- f) Transporte rodoviário de cargas (combustíveis e derivados de petróleo, madeira, produtos agrícolas, gado bovino, gado equino, gado suíno, carnes e seus subprodutos);

g) importação e exportação, fabricação e comercialização de biocombustíveis, éster etílico e éster metílico e seus derivados mediante esmagamento de sementes de oleaginosas e utilização de sebo de origem animal;

h) Criação de Bovino de Corte.

A recorrente apresentou esclarecimentos quanto ao seu processo produtivo à auditoria-fiscal, folha 329, e novo detalhamento do seu processo industrial às fls. 383 a 385.

## LENHA

A recorrente assim justifica o seu pleito, trazendo fotos do processo produtivo:

Em relação ao insumo “Lenha” (NCMs 99, 44011000 e 44012200), sua utilização decorre da necessidade de produção a acúmulo de vapor na caldeira.

33. O uso de água quente (entre 45°C e 90°C) e vapor são essenciais e obrigatórios na produção dos bens (produtos e subprodutos, como miudezas) que serão colocados à venda, pois devem necessariamente passar por um processo de cozimento, também em função das condições sanitárias exigidas.

34. A caldeira, então, é utilizada nesse processo de cozimento. O vapor da caldeira é responsável pela troca térmica de água em temperatura ambiente para quente, cuja temperatura precisa estar acima de 82,2°C conforme preconizado na circular 175/CGPE/DIPOA. Abaixo, para melhor visualização do processo em descrição, a efetiva utilização do material na caldeira da Recorrente: (...)

Em virtude de a lenha ser **relevante** para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa, entendo por **reverter a glosa**.

## MATERIAIS DE MANUTENÇÃO E AUXILIARES

A recorrente assim justifica o seu pleito, trazendo fotos do processo produtivo:

(...) os itens relativos à “Materiais para Manutenção” e “Materiais Auxiliares”, tratam-se de itens que são diretamente consumidos no processo produtivo.

38. O processo de abate é o primeiro de grande transformação de produção, nesse estão empregados além de mão de obra direta, recursos de material classificado como Auxiliar, como: material de limpeza para higienização dos animais, vapor para higienização, como faca (NCM 82119210) e chaira (NCM 82055100), porém de aplicabilidade direta ao processo produtivo.

39. Após o abate, as carcaças passam pelo processo de Resfriamento em Câmeras onde a temperatura ambiente permanece entre 1º a 7º graus Celsius e o tempo de maturação varia de 12h à 24 h.

40. Nesse processo destaca-se o uso de alguns equipamentos, ora glosados, mas com aplicação direta no processo produtivo, tais como: plataformas de inox, pistola de atordoamento; serra de carcaça; alicate de corte; máquina de raspar osso e redutores que podem ser observados abaixo e consomem: rolamentos, lâminas, discos, óleos e manutenção de pinos, parafusos, pinhão, anel, molas, engrenagens, alojamento de lamina, motor pneumático, chapas de inox, etc. (NCMs 73181500, 73209000, 82022000, 82083000, 40169300, 40169300, 84834090, 72193300, 85444900, 84821010 e 84389000). (...)

41. Outra atividade constante no processo industrial é a higienização, que é diária e acontece em todos os setores, e consomem produtos de limpeza, *anti salmonella*, esterilizantes dentre outros (NCM 23099090). (...)
42. O processo do quarteio é o responsável por serrar (utilizando equipamentos que consomem lâminas NCMs 82022000 e 82083000) as carcaças (já refrigeradas) em quartos (traseiro, dianteiro e PA – ponta de agulha), que a partir de então tornam-se produtos acabados. Esses produtos são armazenados em câmaras novamente. Assim, os quartos têm dois destinos: a expedição, para aqueles que foram destinados à venda de carne com osso, ou a desossa (como matéria-prima) para produção de carne desossada e embalada a vácuo.
43. O processo de desossa também utiliza em larga escala materiais como facas e chairas. O processo de desossa pode ser melhor visualizado no documento técnico apresentado pela Recorrente, em anexo.
44. Não pairam dúvidas que os materiais mencionados fazem parte diretamente do processo produtivo, submetendo, inclusive, as perdas de propriedades físicas e/ou químicas, na forma determinada pela interpretação da Autoridade Fiscal.
45. Ademais, ao longo de todo processo industrial são utilizados diversas máquinas e equipamentos para elaboração dos produtos finais: box de atordoamento; serras; balanças; evaporadores (frio); esteiras transportadoras; máquina de vácuo; arqueadeira; empilhadeira; compressores de amônia; compressores de ar; grupo gerador; caldeira; digestores (sebo); prensa e moinho.
46. Para geração de ambientes resfriados, ainda que por imposição de legislação sanitária, há a sala dos compressores de amônia (NCM 28142000) e demais equipamentos, como torre de resfriamento, que tem água tratada com anticorrosivo (NCM 28351019), fornecendo diversos setores e processos da operação. (...)
47. As máquinas referidas nos itens 45 e 46 acima dependem de manutenção, sendo que as peças que são adquiridas para substituição daquelas com defeito ou obsoletas não geram vida útil superior a um ano para os equipamentos. Portanto, são considerados como despesa e apropriados como crédito. Mas são aplicadas em máquinas e equipamentos que demandam efetivamente aplicação no processo produtivo.
48. Tanto nos casos de materiais auxiliares como nos casos de materiais de manutenção, há posição ampla a favor do contribuinte, tanto pelo CARF quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de prover o crédito para esses gastos, uma vez que são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. (...)

Em virtude de os materiais de manutenção e auxiliares serem **essenciais** para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa, e **não serem ativados, por não terem vida útil superior a um ano**, entendo por **reverter a glosa**.

## COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A fundamentação do despacho decisório para a glosa foi:

Conforme já apresentado acima, o conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS se restringe à matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, e também aqueles bens que sofram desgaste, dano ou perda de

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Portanto é condição para que os “Combustíveis e Lubrificantes” gerem crédito o emprego diretamente no processo produtivo. Entretanto, o contribuinte não conseguiu demonstrar a aplicação direta desses combustíveis e lubrificantes na atividade produtiva. O contribuinte se limitou a apresentar as notas fiscais de aquisição desses combustíveis e lubrificantes sem demonstrar a sua aplicação no processo produtivo. Ressaltando que a aquisição desses bens para utilização nas outras atividades empresariais da empresa ou sua aplicação remota não geram direito ao crédito.

Pelo exposto acima, os valores referentes ao grupo “**Combustíveis e Lubrificantes**” serão objeto de glosa.

A recorrente assim justifica o seu pleito, trazendo fotos do processo produtivo:

Nas atividades de compra, abate e desossa, a aquisição do gado exerce um papel fundamental, por isso a Recorrente possuía uma equipe própria, dispondo de veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos, e pesados além de veículos pesados para transporte dos insumos (o gado).

53. No período de 2013 a Recorrente contava com uma frota própria de 44 caminhões boiadeiros, que realizavam mais de 40% do transporte do gado, conforme relação abaixo: (...)

54. Para a realização desse transporte houve gastos relativos a óleo diesel (NCM 27101921), lubrificantes (NCM 27101932, 84212300 e 84212990).

55. Não obstante, o óleo diesel também é insumo utilizado para o funcionamento dos geradores de energia, para uso da mesma em horário de pico (foto das instalações da Recorrente): (...)

56. Os geradores de energia, acima demonstrados (figura da direita), alimentados com óleo diesel, ajudam no funcionamento da sala dos compressores de amônia (figura da esquerda) e demais equipamentos para geração de “frio” como torre de resfriamento que tem água tratada com anticorrosivo, fornecido a diversos setores produtivos da operação.

57. Não há como deixar de observar a aplicação dos combustíveis utilizados nos caminhões, bom como do óleo diesel utilizado no gerador, nas atividades que demandam o efetivo processo produtivo da Recorrente.

58. O CARF, conforme já indicamos, não restringe o conceito de “insumo” àquele afirmado pela Autoridade Fiscal como “*à matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, e também aqueles bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*” (p. 6 do Despacho), e reafirmado pela Delegacia de Julgamento quando aponta a Solução de Divergência COSIT nº 7/2016.

59. Nesse sentido cabe apresentar algumas decisões que ratificam o entendimento acima exposto (além do já mencionado Acórdão CARF 3403-003.551): (...)

Ao meu sentir, **a justificativa da glosa está anacrônica**, como já comentado, **e até desarrazoada**, uma vez que numa empresa com o porte da recorrente, com 24 filiais, e contando com um processo industrial tão amplo, **não se me afigura razoável glosar a totalidade dos gastos com combustíveis e lubrificantes** porque *o contribuinte se limitou a apresentar as notas fiscais de aquisição desses combustíveis e lubrificantes sem demonstrar a sua aplicação no processo produtivo.*

Ora, o contribuinte explicitou o seu processo produtivo, detalhadamente, trouxe os gastos com combustíveis e lubrificantes por NCM (óleo diesel e vários tipos de óleo), por períodos, em planilhas e notas fiscais, tudo de acordo com as solicitações da auditoria-fiscal. Infere-se daí **demonstrada a aplicação dos insumos no processo produtivo**. Por outro lado, **para glosar a totalidade dos gastos com combustíveis e lubrificantes**, a auditoria-fiscal precisaria **demonstrar que o processo produtivo não utiliza combustíveis e lubrificantes**, ou que esses gastos são desproporcionais à produção do período.

Assim, em virtude de os combustíveis e lubrificantes serem **essenciais** para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa, entendo por **reverter a glosa**.

### MATERIAL DE EMBALAGEM

Neste ponto a glosa foi parcial, porém a recorrente discorda e assim justifica o seu pleito, trazendo fotos do processo produtivo:

(...) Como pode ser observado nas fotos extraídas do processo produtivo, destaca-se o uso constante de bobinas e sacolas plásticas (NCM 39201099).

67. Já os subprodutos são processados separadamente, miúdos e bucharia embalados em sacos e caixas, cascos e chifres embalados e costurados em sacos de ráfia. (...)

68. Outros subprodutos importantes da produção são o couro, o sebo e a farinha. Todo matéria não transformada em produto direto, como osso, gordura, pedaços de carne, são triturados e cozidos para produção de sebo e farinha. (...)

69. Na desossa, que é sem dúvida o maior processo de manufatura na produção de carne, são empregados diversos recursos incluídos os plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 48211000, 39201099, 48195000). (...)

70. No início do processo, a matéria prima da desossa vem do quarteio (já mencionamos o conceito no item 41). As peças são identificadas individualmente pelas etiquetas e destacadas do osso para linha de produção em esteiras e transportados onde cada colaborador realiza uma operação de corte específica, até a embalagem primária, processo de vácuo e encolhimento da embalagem, para ao final serem acondicionadas nas caixas de papelão, na embalagem secundária. (...)

71. Abaixo as embalagens primária e secundária aplicadas na carne desossada, demonstrando claramente a utilização efetiva das mesmas ao bem produzido. (...)

72. Na arqueadeira as caixas são lacradas com fitas e cola (NCMs 39202011 e 35069120). Por fim, as caixas são empilhadas em *pallets* (NCM 44152000) e armazenadas em *racks*, em caso de produtos embalados em sacos são também armazenados em sacos maiores em *racks*, abaixo: (...)

73. Conforme exigência do cliente pode existir ainda o processo de envelopamento dos paletes (NCMs 44152000 e 39201099).

74. Verifica-se então que todos os materiais elencados acima (nos itens 61 a 73 dessa Manifestação) referem-se à embalagens, gastos esses de itens com aplicação direta sobre o bem produzido. (...)

80. A Recorrente então detalhou seu processo produtivo, demonstrando que não apenas os materiais para embalagem descritos nas posições 3923 e 6305 devem

ser considerados, mas todos os outros itens que estão em contato com o produto final destinado a venda, considerando a classificação técnica dos itens.

81. Adicionalmente, no seu memorial descritivo conta a “ficha técnica de padronização de produto *in natura*” de seus produtos para melhor aceção dos itens utilizados com embalagens.

82. Portanto, fica também consubstanciada a glosa indevida dos itens considerados pela Autoridade Fiscal como “Material para Embalagem”, devendo os gastos ser integralmente aceitos para a formação do crédito objeto de ressarcimento.

Mais uma vez, em virtude de os materiais de embalagem serem **essenciais** para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa, entendo por **reverter a glosa**, relativamente aos materiais elencados no recurso voluntário: bobinas e sacolas plásticas (NCM 39201099), sacos de rafia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 48211000, 39201099, 48195000), fitas e cola (NCMs 39202011 e 35069120), pallets (NCM 44152000) e envelopamento dos pallets (NCM 39201099).

## FRETE SOBRE COMPRA DE GADO

A fundamentação do despacho decisório para a glosa foi:

Conforme a Lei n.º 12.058/09 as aquisições de gados são feitas com suspensão do pagamento do PIS e Cofins, não gerando possibilidade de créditos básicos de PIS e Cofins, logo não dará direito ao crédito relativos aos fretes sobre compras de gados. Ressaltando que o crédito de PIS e COFINS relativo aos fretes somente será possível quando o bem adquirido der direito ao crédito básico.

Segundo as diretrizes estabelecidas pelo já citado parágrafo 2º do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS. Logo, uma vez que os produtos adquiridos pelo contribuinte (gados) não estão sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, as despesas de frete relacionadas à aquisição desses produtos não dão direito a crédito para o contribuinte.

A recorrente assim justifica o seu pleito:

Ocorre que os gastos de fretes, pagos por conta da aquisição do gado, são suportados pela Recorrente a pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS.

88. Nesse caso há dissociação entre o serviço prestado e aquisição do gado com suspensão; enquanto o vendedor do gado não paga o PIS e a COFINS sobre a receita de venda, o prestador dos serviços recolhe normalmente as contribuições em comento.

89. Se fosse assim, então as pessoas jurídicas prestadoras serviços de transporte também não deveriam recolher o PIS e a COFINS, uma vez que teriam relação com objeto transportado.

90. Nesse sentido, é a decisão proferida no Acórdão CARF n.º 3302-002.785. Importa ressaltar que o órgão em questão vem decidindo de maneira favorável à apropriação do crédito: (...)

A matéria é bastante controversa e bem por isso chegou à CSRF. Naquele foro a controvérsia continua, uma vez que as decisões têm sido por qualidade em desfavor dos contribuintes:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES E ARMAZENAGEM. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes e armazenagem utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. Os serviços de frete e armazenagem, nessa condição, não são insumos do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

Acórdão nº 9303-009.535 de 18/09/2019.

Em que pese achar bastante razoável a defesa da recorrente, tenho por critério seguir as decisões da CSRF. Nesse sentido, entendo por **manter a glosa**.

**COMISSÃO SOBRE COMPRAS**

Embora haja jurisprudência abalizada a favor da recorrente, nota-se que hodiernamente a CSRF já definiu tendência de que serviços de comissão de compras, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma:

(...) PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE COMISSÃO DE COMPRAS NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de comissão de compras, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

Acórdão nº 9303-009.339 de 14/08/2019.

Nesse sentido, entendo por **reconhecer o direito ao crédito relativo aos serviços de comissão**, adquiridos de pessoas jurídicas, **na mesma proporção do crédito do insumo adquirido na operação**.

**DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE VAPOR**

As despesas foram glosadas parcialmente no despacho decisório, por não serem apresentadas todas as cópias das faturas de energia elétrica pelo contribuinte, até o valor declarado. Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou notas fiscais de energia elétrica tendo por cliente “Churrasquinho Jundiá Ltda” e sem maiores

esclarecimentos porque deveriam ser consideradas na apuração de seu direito creditório.

Em recurso voluntário, há o esclarecimento de que suas instalações ficam em ponto comercial que anteriormente era da “Churrasquinhos Jundiá”, e não tinha atualizado no devido órgão seu cadastro.

No particular, penso que o esclarecimento da recorrente funciona como uma confissão de que não há condições mínimas de aproveitamento de faturas em nome de outra pessoa jurídica. **A glosa deve ser mantida.**

### **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA**

A fundamentação do despacho decisório para a glosa parcial foi:

Em análise aos Conhecimentos de Transportes (CTR e CTE) disponibilizados pelo contribuinte, constatou-se que o contribuinte solicita créditos em relação a fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte (onde ele é o remetente e o próprio destinatário).

Entretanto, inexistente direito ao creditamento de despesas referentes às operações de frete interno de mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

De acordo com o artigo 3º da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete somente nas operações de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor. O frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte não se caracteriza como venda, logo não dá direito ao crédito do PIS e Cofins.

Logo, serão objetos de glosas essas operações enquadradas como frete entre estabelecimentos dos próprio contribuinte.

Foram também encontrados alguns itens relacionados nas planilhas com as relações dos itens por ele considerados como “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” em que não foram apresentadas a documentação comprobatória (CTR, Cte). Nesse caso, esses itens também serão objetos de glosas.

Em relação as “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” do período em questão, cabe informar que nas folhas 2275 a 2312 constam planilha com a indicação item a item de forma individualizada de todos os itens aceitos e seus respectivos valores. Consta também nas folhas 2313 a 2321 planilha contendo os itens glosados individualmente.

A recorrente se defende dizendo que além de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, também fretes de produtos semi-acabados (ou em elaboração) e insumos foram glosados neste item do despacho decisório.

Embora o contribuinte tenha afirmado a existência de outras glosas de fretes que não os de produtos acabados, não trouxe prova aos autos de que havia fretes de produtos semiacabados (ou em elaboração) e de insumos que foram glosados. Assim, **alegar e não provar é o mesmo que não alegar.**

Especificamente quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, a posição da CSRF até há pouco tempo era no sentido de que a expressão fretes na operação de venda seria mais abrangente do que fretes de venda:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda.

Sem embargo, a tendência mais atual da CSRF, para fretes entre estabelecimentos dos próprio contribuinte é no sentido oposto:

(...) COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

*Acórdão nº 9303-010.249, de 11/03/2020.*

Dessarte, entendo por **manter a glosa**.

## ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

A decisão combatida assim justificou a glosa:

Durante o procedimento de verificação do direito creditório postulado, a Autoridade Fiscal intimou a interessada, Termo de fls. 364 a

*f) Reapresentar planilha, em formato digital, com a memória de cálculo quanto aos valores de créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos Encargos de Depreciação, detalhando a relação dos bens que estão sofrendo a depreciação e as alíquotas aplicadas e cópias autenticadas de todas as notas fiscais referente a compra desses bens (objetos da depreciação).*

Esta intimação não foi atendida pela interessada que, em sua manifestação de inconformidade, tampouco juntou os elementos solicitados, limitando-se a afirmar que foge ao princípio da verdade material a glosa de seu valor total e que a documentação apresentada não foi analisada com a profundidade devida pela

Autoridade Fiscal e que as planilhas apresentadas dão prova da veracidade do crédito.

As referidas planilhas meramente indicam o valor alegado dos encargos de depreciação, sem qualquer discriminação de seu cálculo, a que bens se referem, ao documento de aquisição ou quanto ao correto registro contábil, se efetuado.

Ora, é certo que a contabilidade faz prova a favor de quem a escriturou, porém essa força probatória é condicionada pela apresentação dos documentos que deram suporte aos lançamentos, como se infere do art. 226 da Lei 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro) e Código de Processo Civil, art. 378.

O deferimento do direito creditório está condicionado ao exame dos documentos que deram suporte à sua apuração, conforme dispõe o art. 76 da Instrução Normativa RFB n.º 1300, de 20 de novembro de 2012.

O contribuinte deve manter os documentos a que se refere o seu direito creditório até que seja proferida decisão definitiva a seu respeito, como decorre da disposição contida na Lei n.º 9.317/96, art. 7º, § 1º, 'c'.

Assim, na falta da documentação necessária para comprovar os referidos encargos, deve ser mantida a glosa e o princípio da verdade material não dispensa a comprovação de direito creditório que deve ter atributos de certeza e liquidez para ser reconhecido.

*A recorrente, invocando o princípio da verdade material, diz que houve omissão do Auditor Fiscal, uma vez que a documentação produzida pela Recorrente sequer foi analisada profundamente para constatação de sua utilização no processo produtivo. E insiste que as planilhas acostadas aos autos da Fiscalização dão a prova de veracidade necessária para apropriação do crédito, pois são documentos de caráter oficial.*

**Entendo que a recorrente perdeu mais uma oportunidade para trazer a documentação necessária e justificar o crédito pleiteado. A glosa deve ser mantida.**

## OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

A fundamentação do despacho decisório para a glosa foi:

Verifica-se a partir da análise dos Dacons entregues (fls. 14 a 91) pelo contribuinte a existência de créditos referentes à “Outras Operações com Direito a Crédito” nos meses de julho, agosto e setembro de 2013.

Em resposta a intimação o contribuinte apresentou planilhas com a relação das Notas Fiscais em que solicitou o crédito para os meses de julho (fls. 2391 a 2407), agosto (fls. 2408 a 2422) e setembro (fls. 2423 a 2436).

Em análise as essas planilhas percebe-se que foram incluídos valores de aquisições de mercadorias relativas a uso e consumo, expediente, diversos, mecânicos e elétricos que não possuem previsão legal para o creditamento. Ressalta-se que não é permitido que a autoridade administrativa amplie o direito a crédito para outras hipóteses não previstas na Legislação.

A recorrente assim justifica o seu pleito:

Ocorre que, como já exaustivamente provado nesse Recurso, os gastos apontados tem aplicação necessária no processo produtivo.

138. Conforme já mencionado, a Recorrente contava com frota própria para transporte dos insumos até o local de sua operação. Para tanto, possui gastos com pneus (NCM 40112090), e manutenção de carretas boiadeiras de aço (NCMs 87089990, 72287000, 72085200, 82083000, 87089300, 32089010, 85071090, 87083090, 40131090, 73201000, 85122011, 84099969, 68138190 e 87169090).

139. No processo de abate e desossa, também foi provado a aplicação constante de bobinas e sacolas plásticas; há também outros equipamentos que fazem parte desse processo produtivo: plataformas de inox, pistola de atordoamento; serra de carcaça; alicate de corte; máquina de raspar osso e redutores que podem ser observados acima e consomem: rolamentos, lâminas, discos, óleos e manutenção de pinos, parafusos, pinhão, anel, molas, engrenagens, alojamento de lamina, motor pneumático, chapas de inox (NCMs 73181500, 73209000, 82022000, 82083000, 40169300, 40169300, 84834090, 72193300, 85444900, 84821010 e 84389000) durante o processo produtivo.

140. Ressalta-se também a necessidade de higienização diária e que acontece em todos os setores da produção, consumindo produtos de limpeza.

141. Observe na maior parte do processo estão empregados o uso de vários equipamentos, como bombas hidráulicas que consomem: óleo hidráulico, mangueiras, elementos, rotor de bomba, reparos e válvulas (NCMS 84139190, 40092110 e 27101932), além de ar comprimido nos digestores. Nas máquinas que auxiliam no processo produtivo há gastos com o emprego e/ou reparo de óleo, correias e manutenção em bielas, polias, pinos, molas, kits de reparo, filtros, correias (NCMs 27101932, 40103900, 54081000, 84389000, 84229090, 73181500, 73209000, 40169300, 85444900 e 84819090). Além disso, o uso de água quente (45\* e 90\*) e vapor, são essenciais e obrigatórios em na produção. (...)

142. Ao final do processo, por condição legal são utilizadas impressoras de etiquetas, à direita para uso na embalagem primária (contato com a carne) e a esquerda etiqueta testeira para caixa de papelão, ambas utilizam Ribbom (NCM 96121019) para impressão: (...)

143. Frisa-se, portanto, que os gastos relacionados pela Recorrente são aplicados diretamente da produção, necessários para sua operação.

144. Esses gastos, de peças para manutenção de máquinas e equipamentos, bem como higienização de ambientes produtivos têm ampla aceitação do CARF, e repetimos, estão intrinsecamente ligadas à atividade da empresa, e portanto devem fazer parte do crédito. Novamente cabe ressaltar a interpretação do Conselho, no sentido da aplicação da definição de insumos: (...)

Em primeiro plano, releva dizer que para os mesmos períodos - julho, agosto e setembro de 2013 – a recorrente já havia trazido planilhas de bens e serviços utilizados como insumos, por NCM, acompanhadas de notas fiscais, contendo grande parte dos itens agora declinados (materiais para manutenção, materiais auxiliares e materiais de embalagem). Ao contrário daquelas planilhas, as planilhas relativas a “Outras Operações com Direito a Crédito” não contam com NCM nem são acompanhadas das respectivas notas fiscais. Em análise às planilhas, nota-se que grande parte das notas fiscais são emitidas por empresas de transporte, indicativo de serviços de frete, que como se viu anteriormente, na visão da CSRF não é insumo de forma autônoma, necessitando estar atrelado ao insumo transportado.

**Assim é que a recorrente não se desincumbiu a contento de provar seus créditos na rubrica em tela. A glosa deve ser mantida.**

Posto isso, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para **reverter as glosas** relativas a lenha, materiais de manutenção e

auxiliares, combustíveis e lubrificantes, materiais de embalagem elencados no recurso voluntário: bobinas e sacolas plásticas (NCM 39201099), sacos de rafia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas e caixas de papelão (NCMs 48211000, 39201099, 48195000), fitas e cola (NCMs 39202011 e 35069120), pallets (NCM 44152000) e envelopamento dos pallets (NCM 39201099), aos serviços de comissão, adquiridos de pessoas jurídicas, na mesma proporção do crédito do insumo adquirido na operação.

## **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente a lenha, materiais de manutenção e auxiliares, combustíveis e lubrificantes, materiais de embalagem elencados no recurso voluntário: bobinas, sacolas plásticas (NCM 39201099), sacos de rafia, plásticos de proteção, sacos, embalagens primárias (sacos plástico especial para vácuo), etiquetas, caixas de papelão (NCMs 48211000, 39201099, 48195000), fitas, cola (NCMs 39202011 e 35069120), pallets (NCM 44152000), envelopamento dos pallets (NCM 39201099), aos serviços de comissão de compras, adquiridos de pessoas jurídicas, na mesma proporção do crédito do insumo adquirido na operação; e manter a glosa.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator