



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.721019/2011-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.912 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRF S.A. (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE AVIPAL NORDESTE S/A)
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A incorporação societária não extingue a relação jurídico-tributária originária, operando mera sucessão universal, pela qual a incorporadora assume todos os direitos e obrigações da incorporada (artigos 1.116 do Código Civil, 227 da Lei nº 6.404/1976 e 129 e 132 do CTN). A decisão administrativa proferida em nome da sucedida não é nula quando a sucessora participa efetivamente do processo, exerce ampla defesa e não comprova qualquer prejuízo, configurando, quando muito, irregularidade formal, insuscetível de nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO PER RELATIONEM. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há nulidade por ausência de motivação quando o despacho decisório, ainda que por remissão a relatório e Informação Fiscal, explicita a origem dos créditos, a metodologia de conferência, as rubricas glosadas e os dispositivos legais aplicáveis, permitindo à parte compreender a exigência e impugná-la, como efetivamente ocorreu. A discordância quanto à interpretação jurídica da fiscalização é matéria de mérito e não caracteriza, por si só, cerceamento de defesa.

PIS/PASEP E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170/PR. LIMITES LEGAIS AO CREDITAMENTO.

A apuração de créditos no regime da não cumulatividade deve observar o conceito de insumo firmado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (Tema 779), com base nos critérios de essencialidade e relevância, sem afastar as vedações expressas constantes dos artigos 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº

10.637/2002 e nº 10.833/2003. Bens e serviços submetidos a alíquota zero, isenção, não incidência ou suspensão não geram crédito básico, ainda que essenciais ao processo produtivo.

LEITE IN NATURA. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004.

Aquisições de leite in natura, quando não sujeitas à incidência das contribuições na etapa anterior, não geram crédito básico de PIS/Pasep e Cofins, por força do artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Nessa hipótese, é devido apenas o crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, calculado, no caso, à razão de 60% das alíquotas, vedada a cumulação com crédito básico.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. LEI Nº 10.925/2004. IN SRF Nº 660/2006. PERCENTUAIS DIFERENCIADOS. SOJA, MILHO, SORGO, PINTOS E OVOS.

O crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins da Lei nº 10.925/2004 constitui benefício fiscal específico, sujeito a interpretação literal. À luz da IN SRF nº 660/2006 e da legislação vigente no período, o tipo de insumo define o percentual a ser aplicado: 35% para milho, sorgo e pintos, 50% para soja e derivados (no período em que assim dispôs a Lei nº 11.488/2007) e 60% para ovos, não havendo base legal para aplicação indiscriminada do percentual de 60% a todos os insumos. Mantém-se a glosa da parcela de créditos apropriados acima dos percentuais legalmente previstos.

CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇOS CONTRATADOS DE PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. O crédito presumido do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 tem como base de cálculo a aquisição de bens, não abrangendo serviços prestados por pessoas físicas. Não havendo impugnação recursal específica quanto à glosa de créditos presumidos sobre tais serviços, aplica-se o artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, reputando-se não contestada a matéria e mantendo-se a glosa.

SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE POR MULTA E ENCARGOS LEGAIS.

A pessoa jurídica incorporadora responde integralmente pelos tributos e respectivos acréscimos legais – inclusive multa de mora – relativos a fatos geradores anteriores à sucessão, estejam ou não definitivamente constituídos, nos termos dos artigos 129 e 132 do CTN. Não procede a alegação de que, em razão do princípio da pessoalidade da pena, a

sucessora não poderia ser responsabilizada por multas oriundas de obrigações da incorporada.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4 (vinculante). Não cabe, em sede administrativa, afastar a aplicação da SELIC aos débitos decorrentes de não homologação de compensação ou ressarcimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido, calculado pelo percentual de 60%, relativamente aos insumos soja e derivados, milho, sorgo, frangos, ovos e pintos.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Bruno Minoru Takii, Jorge Luis Cabral (substituto [a] integral), Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

## RELATÓRIO

1. Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada por BRF S.A., sucessora por incorporação de Avipal Nordeste S/A, contra Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Feira de Santana/BA, que reconheceu apenas parcialmente direito

creditório de Cofins não cumulativa/Exportação referente ao 3º trimestre de 2007, pleiteado por meio de PER/DCOMP.

2. No exame do pedido, a fiscalização glosou parte relevante dos créditos informados, especialmente sobre aquisições de:

- (i) **Leite in natura:** glosa da parcela de créditos calculados com alíquota cheia, por entender a fiscalização que somente se aplica o percentual reduzido (60%) previsto na Lei 10.925/2004.
- (ii) **Soja e derivados:** glosa do excedente de crédito presumido, por ter sido utilizado percentual de 60% em vez dos percentuais de 35% (e 50% no 3º trimestre de 2007) previstos em lei.
- (iii) **Milho:** glosa do crédito presumido acima de 35%, por entender que o milho só autoriza crédito presumido nesse percentual, e não no patamar de 60%.
- (iv) **Sorgo:** glosa dos créditos calculados com percentual de 60%, por considerar que o sorgo, classificado na TIPI, apenas comporta crédito presumido de 35%.
- (v) **Frangos, pintos e ovos:** glosa da diferença de créditos presumidos calculados com 60%, por não se enquadrarem no rol de insumos que admitem esse percentual, cabendo apenas 35%.
- (vi) **Vacinas veterinárias:** glosa integral de créditos reais e presumidos, por estarem as operações de venda com alíquota zero de PIS/Cofins e não se configurarem as condições legais para crédito presumido.
- (vii) **Derivados de petróleo:** glosa total dos créditos, por entender a fiscalização que, nas aquisições feitas de distribuidoras, não há direito a crédito real nem a crédito presumido.
- (viii) **Fretes nas compras de insumos:** glosa dos créditos sobre fretes, por considerar que o crédito presumido só é admitido para fretes vinculados às vendas, e não às compras de insumos.
- (ix) **Serviços de pessoas físicas:** glosa integral dos créditos presumidos, por a lei restringir o benefício à aquisição de bens, não abrangendo serviços prestados por pessoas físicas.

3. A contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, alegou, em preliminar, nulidade do despacho decisório por ilegitimidade passiva, em razão de a decisão ter sido formalizada em nome da sucedida Avipal Nordeste S/A, e por ausência de motivação suficiente, com conseqüente cerceamento de defesa. No mérito, defendeu interpretação mais ampla do conceito de insumo para fins de Cofins não cumulativa, bem como a possibilidade de

creditamento, inclusive presumido, sobre os diversos bens e serviços empregados na atividade produtiva, além de insurgir-se contra a forma de exigência de juros e multas.

4. A Delegacia de Julgamento (DRJ) rejeitou as preliminares, reconhecendo a responsabilidade da sucessora pelos créditos tributários da incorporada e a regularidade formal do despacho decisório. No mérito, adotou entendimento restritivo quanto ao conceito de insumo e à extensão do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, mantendo, em sua maior parte, as glosas efetuadas pela fiscalização, com ajustes pontuais quanto a determinados fretes e derivados de petróleo, de modo a reconhecer o direito creditório apenas de forma parcial, em valor inferior ao pleiteado pela contribuinte.

5. Por fidedignidade processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

#### Relatório

Inicialmente, cumpre destacar que as folhas mencionadas neste Acórdão se referem às folhas digitais do e-processo.

2. Trata o presente processo de manifestação de inconformidade, de fls. 4160 a 4244, contra o Despacho Decisório emitido pela DRF em Feira de Santana/BA (fl. 4140 a 4144), que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp nº 22448.42934.260110.1.1.09-1393, relativo à Cofins não cumulativa/Exportação referente ao 3º Trimestre de 2007.

3. Em seu relatório fiscal, a autoridade fiscal descreve os procedimentos adotados no curso da análise do direito creditório relatando que:

I. “O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas contendo informações que constavam das notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumos, que configuram a parte mais substancial dos créditos da não cumulatividade nos períodos de apuração analisados.

II. Realizando a verificação das alíquotas atribuídas a cada insumo adquirido, utilizadas para cálculo do crédito utilizado para desconto ou ressarcimento, constantes nas planilhas fornecidas pelo contribuinte, constatamos a inadequação de algumas destas alíquotas.

#### Leite

III. A alíquota plena de PIS e de COFINS não se aplica à venda de leite nas situações descritas. Entretanto, em junho de 2006 a AVIPAL apurou créditos decorrentes da aquisição de leite in natura utilizando para os cálculos a alíquota plena dos tributos, prevista nas leis 10.637/02 e 10.833/03.

IV. Para estas aquisições, deveriam ter sido utilizados os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota

plena dos tributos, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

#### Soja

V. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de soja os percentuais de 0,99% (para o PIS) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VI. No caso da soja e seus derivados, o percentual do crédito presumido é de 35% nos dois primeiros trimestres de 2007, e de 50% no terceiro trimestre, em função do disposto no artigo 32 da lei 11.488/07.

#### Milho

VII. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de milho os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VIII. No caso do milho (código 10.05 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

#### Sorgo

IX. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de sorgo os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este produto não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

X. No caso do sorgo (código 10.07 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

#### Frangos, Pintos e Ovos

XI. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, estes insumos não estão listados entre os que confeririam ao comprador este percentual.

XII. Em relação a esses insumos, o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

#### Vacinas

XIII. A venda de vacinas para medicina veterinária tem o benefício fiscal previsto no inciso VII do artigo 1º da lei 10.925/04, ou seja, tem alíquota zero de PIS/PASEP e de COFINS. Assim, não há crédito real destes produtos a ser contabilizado.

XIV. Também não há direito a créditos presumidos, pois os vendedores não são pessoas físicas, cooperados pessoa física, nem outras pessoas jurídicas listadas no caput e § 1º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Derivados de petróleo

XV. Como a AVIPAL adquire estes produtos de distribuidores, não há crédito real destes tributos a ser contabilizado. Também não há direito a créditos presumidos.

Fretes nas compras

XVI. Nas planilhas intituladas “Mapa Nordeste de PIS e COFINS” o frete está identificado como “serviço utilizado como insumo”. Segundo o § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, são entendidos como insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, e, portanto, o frete escapa desta definição.

XVII. No caso específico da AVIPAL, o valor do frete incidente na compra dos insumos não integra o seu custo de aquisição, pois o negócio jurídico “aquisição de insumos” é inteiramente apartado do negócio jurídico “contratação de serviço de transporte para os insumos adquiridos”.

XVIII. Nos meses de agosto e setembro não há nas planilhas analisadas a descrição dos itens sobre os quais incidiria o frete (soja, milho, etc), mas como no caso analisado somente pode haver crédito nas operações de venda, os valores de frete sobre compras foram glosados por seu total.

Serviços Contratados de Pessoas Físicas

XIX. De acordo com o caput do artigo 8º da lei 10.925/04, os créditos presumidos decorrem única e exclusivamente da aquisição de bens, não se aplicando este benefício quando da contratação de serviços de pessoas físicas.

4. Por sua vez, a contribuinte, irresignada com a autuação, alega, em síntese, que:

Preliminar de Nulidade por Ilegitimidade Passiva

a) Embora a própria motivação no termo de verificação fiscal cite o fato de que a AVIPAL foi incorporada pela BRF -Brasil Foods S/A, ao realizar o despacho decisório de glosa do pedido de ressarcimento e compensação, NÃO INCLUI e NOTIFICA a BRF como sujeito passivo e sucessora de referido crédito tributário.

b) Ora, com a incorporação já ocorrida, a AVIPAL foi extinta juridicamente, de maneira que há nulidade ao se emitir despacho decisório e notificar em nome da AVIPAL, não se incluindo a BRF como atual sujeito passivo por sucessão.

c) Deste modo, sem delongas, há nulidade do ato administrativo por ilegitimidade passiva.

Preliminar de Nulidade por Ausência de Motivação

d) O princípio da motivação consagra a obrigatoriedade da Administração Pública expor as razões de fato e de direito que deram azo à expedição de determinado ato administrativo.

e) A Lei n. 9.784/99, consagra, expressamente, o dever, da Administração Pública, motivar os atos administrativos expedidos.

f) O despacho decisório que indefere os créditos não traz fundamentação fática e jurídica clara, explícita e congruente.

g) Isto porque, em situações como o caso concreto não se pode glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização. Aliás, alguns créditos supostamente glosados, nem mesmo existe a busca por exemplificar quais seriam tais itens.

h) No relatório fiscal daqueles pedidos de ressarcimento/compensação indeferidos, há clara e evidente confissão de que analisou por amostragem e, no momento da glosa, não fundamentou adequadamente, resumindo-se a citar a legislação e a linha da DACON. Na maior parte dos itens, nem mesmo exemplificou com um item sequer glosado.

i) vale ainda ressaltar que juntamente com a entrega do lançamento de ofício ou mesmo do indeferimento dos pedidos de ressarcimento/compensação. NÃO houve a entrega de uma planilha com os bens, serviços e itens glosados e as justificativas fáticas e jurídicas. O que se entregou para a impugnante foi o lançamento de ofício com o termo de verificação fiscal, bem como os indeferimentos dos pedidos de ressarcimento/compensação. Não houve, pois, a entrega juntamente com a notificação de qualquer relação dos itens glosados com a respectiva fundamentação fática e jurídica.

j) mesmo que por hipótese - o que não ocorreu - houvesse a entrega de uma planilha com os itens glosados, isto por si só, não cumpre o requisito de legalidade do ato administrativo, eis que lá não consta expressamente a motivação (fática e jurídica) explícita, clara e congruente.

k) Deste modo, não resta dúvida da nulidade do presente ato administrativo, principalmente, no auto de infração que somente faz remissão aos despachos decisórios, os quais, por sua vez, não possuem fundamentação adequada

Preliminar de Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa e Violação ao Devido Processo Legal

l) No presente caso, há cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o despacho decisório de indeferimento não apresenta qualquer explicitação e detalhamento acerca do não reconhecimento de inúmeros créditos, impossibilitando, de fato e de direito, o pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

- m) Assim, isto impede evidentemente o exercício pleno do direito de defesa.
- n) Cada item e crédito da impugnante possui peculiaridades, de maneira que não há possibilidade de fundamentação genérica com a juntada de planilha. Isto impede a exata compreensão da glosa e, por conseguinte, o exercício do direito de defesa de forma plena.
- o) Em tais condições, é possível verificar a existência de cerceamento de defesa com violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que a glosa de crédito do ressarcimento não descreve claramente as razões fáticas e jurídicas de diversos itens da impugnante, a fim de permitir verdadeiramente a defesa dos créditos glosados.
- p) Portanto, em relação aos produtos, bens, serviços e demais itens que não consta expressamente a glosa e justificativa jurídica e fática no termo de verificação fiscal e do despacho decisório, há de se reconhecer a nulidade por cerceamento de defesa, já que há plena dificuldade para se exercer o devido processo legal.

#### Regime da Não Cumulatividade - Insumos

- q) A impugnante traz longa explanação doutrinária e jurisprudencial acerca do regime da não cumulatividade das contribuições e do conceito de insumos.
- r) Enfim, valendo-se do princípio da supremacia da Constituição há de se interpretar não-cumulatividade (princípio ou regra) em relação ao PIS e COFINS, nos termos do art. 195, § 12.
- s) Em razão disso, há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e COFINS.
- t) Portanto, deve a legislação inferior respeitar aos ditames estampados na Constituição Federal. Sendo assim, as Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 devem seguir aos princípios fundamentais advindos da não-cumulatividade, não podendo, inclusive, criar exceções que inexistem na Constituição, de maneira reduzir, por via infraconstitucional, a eficácia da não-cumulatividade.
- u) Para o presente caso concreto, é possível afirmar que as glosas realizadas quanto aos créditos de PIS e COFINS são de total improcedência, uma vez que a fiscalização reduziu - ou estrangulou - a não-cumulatividade, sendo forçoso o reconhecimento dos créditos utilizados, com a insubsistência do lançamento realizado.
- v) Percebe-se, deste modo, pela análise do lançamento e razões explicitadas na fundamentação, que a glosa dos créditos se deu pela interpretação dada ao conceito de insumo. previsto nos arts. 3, incisos II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, principalmente, com base nas Instruções Normativas já assinaladas.
- w) Portanto, possível afirmar com clareza meridiana que o cerne da discussão é a noção de insumos e sua relação com a não-cumulatividade para PIS/COFINS.

x) A legislação, como se pode notar, permitiu expressamente, em cumprimento ao regime não-cumulativo, o desconto de créditos em relação aos bens e serviços utilizados - direta ou indiretamente - como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos, inclusive, combustíveis e lubrificantes.

y) Repita-se: a lei claramente possibilitou créditos de insumos, sem traçar qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível computar o crédito para o abatimento das contribuições.

z) Em verdade, o que se pretende sustentar, juntamente com as conclusões estampadas pela doutrina, é a de que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Portanto, não se restringe a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, mas também aqueles fatores econômicos onerados pelas contribuições e que contribuam = direta ou indiretamente - para a obtenção de receita (insumo sob critério funcional, físico e econômico).

aa) Em síntese: as instruções normativas citadas e a própria fiscalização no presente auto de infração, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocado de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da Lei.

bb) Ora, diante de tal fato, é indubitável a existência de violação à legalidade por tais atos. Insumos Glosados

cc) Que há total improcedência do indeferimento quanto aos insumos glosados segundo critérios ilegais, razão pela qual são todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade

dd) Em virtude de a impugnante exercer atividade econômica peculiar e submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo,

ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, isto refletirá significativamente na amplitude do conceito de insumo.

ee) Dentro deste contexto, houve glosa genérica de diversos bens incluídos dentro de um único item que foram glosados por não se identificarem com a noção de insumo, entre eles, pallets, barbante, solvente para máquina.

ff) Reiteramos todas as ponderações acerca da noção de insumo, uma vez que são bens que se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela impugnante em sua atividade produtiva. Vejamos, por exemplo, os o barbante, utilizado dentro do processo produtivo industrial para costura e também embalagem dos bens produzidos e destinados ao comércio. Alíquota Zero

gg) Entre os itens glosados temos diversos produtos sob alegação de não serem tributados (0% ou NT ou suspensão), em especial, leite in natura, pintos, vacinas, ovos.

hh) O primeiro fato decorre de diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei n. 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificarem nas classificações fiscais descritas. Podemos citar entre eles: alho em pasta, caldo de galinha, tempero para carne, entre outros.

ii) O segundo aspecto relevante decorre do fato de que, tratando-se de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, ovos, entre outros), o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8-da Lei n. 10.925/2004. Isto é, caso tais insumos se enquadrem nos produtos descritos no art. 8Q, da Lei n. 10.925/2004, impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3S, § 22, II, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1s, da Lei n. 10.925

jj) Cita as Soluções de Consulta nº 57, de 08 de setembro de 2009, nº 15, de 14 de janeiro de 2010 e nº 65, de 19 de agosto de 2011.

kk) Em tais condições, mesmo que os produtos sejam comercializados à alíquota zero, caso estejam entre os elencados no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, é de rigor a manutenção, ao menos, do crédito presumido.

ll) De outra parte, ainda, como terceiro fundamento, é preciso salientar que diversos produtos estão vinculados à noção de insumos (vacinas, ovos, pintos de 1 dia, leite) de sorte que resta totalmente viável a manutenção do crédito.

mm) Por fim, a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior viola o princípio da não-cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório. Daí porque, todos os créditos nesta situação devem ser mantidos, inclusive, no caso de exportação, pois o art. 6s da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não impõem esta vedação e impedimento.

nn) O despacho decisório rejeita o crédito integral (ordinário - 7.6% no caso da COFINS e 1,65% na hipótese de PIS), em relação às aquisições de pessoas jurídicas que venderam insumos com tributação (9,65%) à impugnante, sob alegação de no ano de 2007, a aplicação da suspensão seria obrigatória, não havendo crédito integral.

oo) O primeiro ponto decorre da circunstância de que o crédito integral há de ser mantido uma vez que a aquisição ocorreu mediante tributação de 9,25% (COFINS + PIS). Portanto, se houve aquisição sem a suspensão de pessoa jurídica de insumo, aplica-se o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002, implicando na legitimidade do crédito em tais operações.

pp) Isto porque, a Lei n. 10.925/2005 somente é aplicação, nos condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e COFINS. Se não ocorreu venda com suspensão, aplica-se a regra geral, ou seja, as Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, que permite nesta hipótese o crédito ordinário integral.

qq) Cita a Solução de Consulta nº 249, de 29 de junho de 2009, que se a venda não foi realizada com suspensão, isto permitiria o creditamento integral pelo adquirente.

rr) É possível que se alegue a circunstância de que não havia regulamentação. Isto não desnatura a alegação de que é possível no caso de venda com tributação - ao invés de realizar a suspensão -creditar com fundamento no art. 3Q, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, pois, como sabido, a lei era auto-aplicável, além do fato de que a Instrução Normativa veio com efeitos retroativos. Assim, seria contraditório o simples argumento de que a venda se deu no período que não havia ainda regulamentação. Em tese, a irregularidade existiria da mesma forma.

ss) Até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009. as vendas com suspensão NÃO ERAM OBRIGATÓRIAS, o que se pode concluir da interpretação da redação descrita pela IN SRF n. 660/2006 e a posterior alteração dada por aquela quanto ao art. 4º.

tt) Antes da IN RFB n. 977/2009. a suspensão de PIS e COFINS era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração).

uu)É evidente a mudança a partir da IN RFB n. 977/2009, tendo em vista a alteração dada no art. 49, inserindo expressamente no "caput" a obrigatoriedade da suspensão de PIS e COFINS além de revogar as condições que permitia a aplicação deste procedimento, em especial, as declarações dos adquirentes previstas no revogado § 1s. I e II do mesmo artigo

vv) Por isso, como os créditos envolvidos são decorrentes de operação com tributação de PIS e COFINS, de total legitimidade a manutenção do crédito ordinário (9,25% - COFINS + PIS), uma vez que foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Derivados de Petróleo

ww) Os combustíveis são empregados no processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva

xx) Como sabido, o próprio art. 3, inciso II, reconhece modo explícito o crédito a título de combustíveis, de sorte que resta improcedente a glosa desmotivada da fiscalização

yy) Deste modo, por força da noção abrangente de insumo e a expressa dicção legal permitindo o crédito de combustíveis e lubrificantes, resta improcedente a glosa realizada, uma vez são utilizados dentro da atividade econômica da empresa e no processo produtivo, caracterizando-se como essenciais e necessários

zz) Caso não se reconheça a noção de insumo aos combustíveis e se negue a manutenção sob alegação de produto monofásico, há de se esclarecer que se permite a manutenção do crédito nesta hipótese

aaa) A primeira razão, decorre das razões já expostas, pois que não cabe ao legislador infraconstitucional impedir o creditamento de PIS e COFINS para os revendedores - atacadistas ou varejista - sob pena de violar o princípio constitucional da não-cumulatividade.

bbb) Dentro do debate infralegal é possível também reconhecer a legitimidade dos créditos, pois a interpretação sistemática e evolutiva da legislação relativa ao PIS e a COFINS demonstra, de forma clarividente, a viabilidade desta, mesmo na hipótese de venda com alíquota 0 (zero).

ccc) Em tais condições, plenamente aplicável e vigente o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 a fim de manter o crédito de PIS e COFINS no caso de incidência monofásica. Fretes nas Aquisições

ddd) O frete na aquisição de insumos é um serviço que está vinculado à atividade de venda e produção de bens. Trata-se de um serviço (prestado por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que está sujeita à tributação de PIS e COFINS) que permite a chegada ao processo produtivo dos insumos a fim de se poder realizar a atividade empresarial.

eee) O frete foi realizado para a aquisição de insumos. Trata-se de uma premissa incontroversa nos autos. Deste modo, o frete acompanha - mas somente neste aspecto - o produto que transporta, comprovando a viabilidade do crédito a partir da noção de insumo e a interpretação do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10637/2002.

fff) Já, por outro lado, a tomada do crédito e seu cálculo, independem do fato de ser o produto transportado tributado ou não pelo PIS E COFINS, ou se a base de cálculo e a alíquota quanto ao crédito do produto transportado ser outra. Não se confundem, de maneira que há direito ao crédito no percentual de 7,6 % (COFINS) e 1,65% (PIS), Isto decorre da própria legislação, que o permite e não há vedação.

ggg) Ademais, há plena viabilidade de crédito de hipótese de frete quanto aos insumos onde existe previsão de crédito presumido (v. art. 8S da Lei n. 10.925/2004).

hhh) E mais: são créditos distintos e que possuem autonomia quanto à apuração dos valores, sendo totalmente equivocada a interpretação que vincula o cálculo ao percentual descrito no crédito presumido

iii) Mais do que isso, o frete em sua atividade, desde a matéria-prima até o produto destinado ao consumidor final, possui peculiaridades e exigências específicas, tornando-o inerente e imprescindível no processo produtivo.

jjj) Portaria SVS/MS n. 326/2007, determina quanto ao armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados

kkk) a RESOLUÇÃO CISA/MA/MS n. 10 sobre instruções para conservação nas fases de transporte, comercialização e consumo dos alimentos perecíveis, industrializados ou beneficiados, acondicionados em embalagens

III) Possível concluir, portanto, que o processo produtivo da impugnante não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes.

mmm) Deste modo, inexistente razão para se excluir, portanto, o frete na aquisição de matérias-primas como custo e insumo da atividade produtiva, pois é decorrente do processo produtivo, além de ser inerente, essencial e obrigatório em sua atividade específica. Créditos Presumidos

nnn) Houve, ainda, a análise das operações vinculadas ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004, de modo que glosa créditos, sob alegação de aplicação incorreta do percentual de 60% (art. 85, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004), quanto aos insumos frango, soja, milho e sorgo.

ooo) Além dos créditos ordinários acima lançados, a Lei n. 10.833/2003, até 31 de julho de 2004 (advento da Lei n. 10.925/2004), permitia, cumulativamente, o emprego de crédito presumido, em seu § 5º, do art. 3º, para as pessoas jurídicas que produziam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos...

ppp) Acompanhando o mesmo raciocínio, havia o art. 3º, §§ 11 e 12, quanto ao crédito presumido de 80% na aquisição de produtos de origem vegetal de pessoa física para industrialização (secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar) e venda às pessoas jurídicas destinadas à produção de alimentação humana e animal

qqq) O cômputo quanto à alíquota há de ser feito em face do produto fabricado e não em decorrência da aquisição.

rrr) Isto porque, dentro da cadeia produtiva deste setor, os produtos dos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, que permitem a alíquota de 60% para apuração do crédito presumido, são os produzidos por esta e não adquiridos. Daí porque, sustentar a interpretação literal

sobre a aquisição torna, em geral, o dispositivo inaplicável ao caso concreto em favor dos contribuintes que a lei objetivava proteger diminuindo o impacto fiscal do regime não cumulativo de PIS e COFINS.

sss) Seguindo o raciocínio da fiscalização para se calcular o crédito presumido no percentual de 60%, teríamos que encontrar uma pessoa jurídica que industrialize produtos destinados à alimentação humana e adquira como insumo lingüiça, mortadela, salsicha, nugget.

ttt) Firmou-se o entendimento de que a única interpretação razoável da lei seria compreender que aqueles produtos descritos no art. 8S, § 3S, I, da Lei n. 10.925/2004 para se apurar a alíquota do crédito são em função da saída (produto que a pessoa jurídica elabora) e não da aquisição. Assim, restaria cumprido desígnio da legislação.

uuu) A leitura que se faz do dispositivo legal é que para os produtos na NCM 2 a 4 (entre outros) a alíquota é de 60%. para apuração do crédito presumido, sendo que a base de cálculo é valor das aquisições realizadas. Serviços de Pessoas Físicas e Outras Glosas

vvv) Temos glosa de créditos quanto aos serviços de pessoas físicas. A rejeição de tais créditos viola a noção constitucional de não-cumulatividade e de insumo, já descritas.

www) Impugnamos, ainda, todas as demais glosas eventualmente realizadas pelo Fisco e que não estejam elencadas no decorrer da presente defesa. Juros Selic

xxx) Os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1Q, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado. A taxa de 1% (um por cento), prevista no referido dispositivo legal, é limite máximo para sua fixação, e não mero parâmetro para tanto.

yyy) Ainda que assim não seja, quando menos, a taxa de juros precisa estar quantificada em lei.

zzz) É que não apenas a concretização do fato tributário exige a descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, mas também os encargos a que os contribuintes são submetidos em caso de inadimplência. Trata-se de uma questão de segurança jurídica.

aaaa) Admitir, em matéria tributária, que os juros sejam equivalentes à taxas do mercado financeiro, implica admitir também que o valor final da obrigação seja fixado pelo próprio Ente Tributante, que controla aludido mercado, e não pelo Poder Legislativo, numa demonstração inequívoca de desrespeito ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

bbbb) Ademais, o artigo 161, § 1Q, do Código Tributário Nacional, é expresso no sentido de que se a Lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

cccc) No Direito Tributário a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, mas também o próprio critério de como decidir. Em outras palavras, a tipificação há de incidir tanto nas situações jurídicas iniciais como nas finais, conforme restou salientado Juros Sobre a Multa

dddd) Não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício, ao teor do art. 61, da Lei n. 9.430/96.

eeee) O que se percebe facilmente é que não existe previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido, como no caso concreto.

ffff) Não há fundamento legal, portanto, para aplicar juros sobre a multa de ofício lavrada

Multa, Impossibilidade de Sucessão e Confisco

gggg) Resta improcedente a multa de ofício lavrada pelo seu caráter confiscatório, bem como pela impossibilidade de se aplicar juros sobre ela.

hhhh) Convém esclarecer e ressaltar que a multa moratória aplicada não pode ser exigida da impugnante sucessora (BRF), pois, como sabido, a multa não pode passar do seu infrator.

iiii) No presente caso, os fatos geradores foram praticados pela Perdigão Agroindustrial S/A, cuja incorporação se deu em 09/03/2009 pela Perdigão S/A, a qual alterou sua denominação social para BRF em 08/07/2009.

5. Ao finalizar sua manifestação requer a nulidade do despacho decisório em razão de inúmeros equívocos de cunho fático e jurídico ou sua improcedência.

6. Requer, também, prova pericial destinada a avaliar, especialmente, se os bens, produtos, serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela contribuinte se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, nomeando seu assistente técnico.

7. E requer, ainda, a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material.

É o relatório

**6.** Em 22 de dezembro de 2017, a DRJ entendeu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal ou ilegalidade de atos normativos da legislação infralegal.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, 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 sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

Em relação ao ano calendário de 2007, aplica-se o percentual de 60% sobre a alíquota prevista da Cofins para cálculo do crédito presumido na aquisição de insumos de origem animal relacionados na legislação de regência, aplicando-se o percentual de 35% para os demais insumos.

CRÉDITO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, é possível o aproveitamento do crédito relativo ao frete incluído em seu custo de aquisição.

RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Na sucessão empresarial, a sucessora é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida, não somente aqueles relativos a tributos,

1.260

mas também os decorrentes de penalidades pecuniárias devidas pelo descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

7. Ou seja, a DRJ reverteu as glosas sobre (i) Combustíveis (derivados de petróleo) e os (ii) Fretes nas aquisições de insumos sujeitos a contribuição.

8. E, a DRJ manteve, portanto:

- (i) Leite in natura
- (ii) Soja e derivados
- (iii) Milho
- (iv) Sorgo
- (v) Frangos, pintos e ovos
- (vi) Vacinas veterinárias:
- (vii) Serviços de pessoas físicas

9. Sobre os itens remanescentes, em seu recurso voluntário, a empresa repisa os assuntos da impugnação.

10. É o relatório.

## VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

### I. DO CONHECIMENTO

11. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

12. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

### II. PRELIMINARES

#### II.1. Nulidade por ilegitimidade passiva

**13.** A recorrente sustenta a nulidade do despacho decisório sob o fundamento de ilegitimidade passiva, ao argumento de que o pedido de compensação teria sido analisado e decidido em nome de pessoa jurídica já extinta por incorporação.

**14.** Em síntese, afirma que, reconhecida pela própria fiscalização a incorporação da Avipal Nordeste S/A pela BRF S.A., o despacho decisório não poderia ter sido proferido em nome da sucedida, mas apenas da sucessora, que seria a verdadeira titular do direito creditório e do vínculo jurídico com o Fisco. Daí conclui pela invalidade do ato administrativo que glosou o crédito e, por consequência, pela nulidade do indeferimento parcial da compensação.

**15.** A Delegacia de Julgamento rejeitou a preliminar, ao assentar que a sucessora, na forma dos artigos 129 e 132 do Código Tributário Nacional, responde pelos créditos tributários relativos à sucedida, compreendendo não apenas obrigações já definitivamente constituídas, mas também aquelas em curso de constituição ou ainda aptas a sê-lo, desde que derivadas de fatos geradores anteriores ao evento societário.

**16.** Não assiste razão a Recorrente.

**17.** No plano do direito societário, o artigo 1.116 do Código Civil qualifica a incorporação como operação pela qual uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, e o artigo 227 da Lei 6.404/1976, em linha convergente, define a incorporação como operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, com extinção da incorporada.

**18.** Dessa moldura normativa resulta que a incorporação não apaga a relação jurídico-tributária originária, mas apenas provoca a sucessão universal da incorporadora, que passa a ser titular tanto dos débitos quanto dos direitos, inclusive créditos tributários decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior e demais hipóteses do artigo 165 do CTN.

**19.** Aplicando essa disciplina ao caso concreto, constata-se, em primeiro lugar, que os fatos geradores que deram causa ao suposto direito creditório foram praticados sob a titularidade da Avipal Nordeste S/A, que figurou como contribuinte e apresentou o pedido de compensação.

**20.** Em segundo lugar, a incorporação superveniente transfere à BRF S.A. a titularidade patrimonial desse crédito e a responsabilidade pelas eventuais consequências da não homologação, sem, contudo, infirmar a legitimidade da sucedida como sujeito passivo originário na relação que se pretende revisar em sede de PER/DCOMP.

**21.** A rigor, o que se tem é o exercício, pela sucessora, de direito creditório cuja gênese está nos recolhimentos efetuados pela incorporada, em nítida hipótese de sucessão a título universal.

**22.** Do ponto de vista formal e processual, não se verifica a ocorrência de qualquer das nulidades tipificadas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que as restringe aos atos

lavrados por pessoa incompetente ou às decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O despacho foi proferido por autoridade competente e a sucessora atuou amplamente no processo administrativo, apresentou impugnação e recurso voluntário, não havendo demonstração de prejuízo concreto ao contraditório ou à ampla defesa.

**23.** A simples circunstância de o despacho constar formalmente em nome da sucedida, em contexto em que a sucessora é claramente identificada nos autos e exerce a defesa, configura, quando muito, irregularidade formal, insuscetível de gerar nulidade à míngua de dano efetivo.

**24.** Nesse ponto, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentou questão análoga, sob a perspectiva inversa, em que se discutia erro na identificação do sujeito passivo em lançamento lavrado em nome de pessoa jurídica já extinta por incorporação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

INCORPORAÇÃO. LANÇAMENTO EM NOME DA INCORPORADA. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Não havendo supressão de aspecto relevante para a constituição do crédito tributário, nem prejuízo ao exercício do direito de defesa do contribuinte no caso concreto, não se verifica nulidade no lançamento. O lançamento efetuado em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação (incorporada), não se enquadra na hipótese prevista na Súmula CARF nº 112, que trata da extinção de pessoa jurídica por liquidação. Não se caracteriza a hipótese prevista na Súmula CARF nº 112, que trata da extinção de pessoa jurídica por liquidação, o lançamento efetuado em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação.

Fonte: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2. Turma. Acórdão nº 9202-011.009, de 24 ago. 2023. Processo nº 10660.724951/2011-19.

**25.** Naquele caso, por maioria, entendeu-se que o vício não implicava nulidade do lançamento, porquanto não houve prejuízo ao contribuinte, que exercera amplamente o direito de defesa, sendo inequívoca a continuidade da pessoa jurídica no âmbito do grupo econômico, bem como a sua representação nos autos pela sucessora. Em suma, reputou-se que o equívoco formal na indicação do sujeito passivo não maculava o ato administrativo, à míngua de dano concreto à parte.

**26.** A ratio decidendi é inteiramente transponível ao presente caso: assim como no lançamento tributário, o exame de pedido de compensação ou ressarcimento não se invalida pelo simples fato de a decisão utilizar a denominação da pessoa jurídica sucedida, quando é inequívoca a sucessão e quando a sucessora participa efetivamente do processo.

**27.** Assim, rejeito a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva e mantenho, nesse particular, a decisão da DRJ.

## **II.2. Ausência de motivação clara, explícita e congruente quanto aos créditos de PIS/COFINS**

**28.** A recorrente alega nulidade do despacho decisório por violação ao dever de motivação, afirmando que a glosa dos créditos de PIS/COFINS teria sido justificada de forma genérica, por meio de remissões a dispositivos legais e “exemplos” constantes do Termo de Verificação Fiscal, sem indicação pormenorizada, item a item, dos créditos não reconhecidos, o que lhe teria impedido o pleno exercício do contraditório e configurado cerceamento de defesa.

**29.** A DRJ rejeitou a preliminar, com fundamento no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, registrando que o despacho foi proferido por autoridade competente, acompanhado de relatório fiscal que descreve a origem do crédito pleiteado, a metodologia de conferência, as rubricas glosadas por grupos homogêneos de operações (monofasia, fretes sobre compras, créditos presumidos indevidos, serviços de pessoas físicas etc.) e os dispositivos legais aplicáveis, com remissão às planilhas e à Informação Fiscal que detalham os cálculos, tendo a contribuinte sido cientificada de todas essas peças e delas se utilizado para formular sua impugnação e o presente recurso.

**30.** Cumpre salientar, ademais, que, no caso concreto, não se identifica qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa: a contribuinte teve acesso às informações essenciais, compreendeu a extensão das glosas e dos fundamentos jurídicos adotados e, a partir disso, apresentou manifestação de inconformidade e recurso voluntário amplos, enfrentando ponto a ponto a interpretação da fiscalização sobre o conceito de insumo, créditos presumidos, fretes, monofasia e demais rubricas, o que evidencia que o contraditório e a ampla defesa foram efetivamente exercidos, afastando a configuração de cerceamento.

**31.** De fato, a motivação, no processo administrativo fiscal, não exige narrativa exaustiva de cada documento individual, bastando a indicação clara dos fatos e fundamentos jurídicos que embasam a decisão, inclusive por remissão a outras peças dos autos, desde que acessíveis ao contribuinte.

**32.** No caso, o conjunto formado pelo despacho decisório, relatório fiscal, Informação Fiscal e planilhas de glosa permite identificar, de forma suficiente, a natureza dos créditos desconsiderados, os critérios de glosa e os dispositivos legais invocados, como demonstra o próprio teor da defesa e do recurso, que enfrentam o mérito de cada fundamento. Não se verifica, assim, ausência de motivação nem preterição do direito de defesa aptas a caracterizar nulidade, à luz do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

**33.** Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade por falta de motivação clara, explícita e congruente, mantendo-se, neste ponto, a decisão da DRJ.

### **II.3. Nulidade. Cerceamento. Devido processo legal administrativo. Créditos de PIS/COFINS**

**34.** A recorrente alega nulidade do despacho decisório por violação ao devido processo legal administrativo, ao contraditório e à ampla defesa, sustentando que as glosas de créditos de PIS/COFINS teriam sido motivadas de forma genérica, com uso de exemplos e análise por amostragem, sem a indicação individualizada de todos os créditos indeferidos e de seus respectivos fundamentos jurídicos, o que lhe teria impedido de conhecer, com precisão, o conteúdo do ato e de exercer defesa adequada.

**35.** A DRJ rejeitou a preliminar, também ao fundamento de que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 restringe as nulidades a hipóteses de incompetência da autoridade ou preterição do direito de defesa, o que não se verifica no caso.

**36.** Destacou que o despacho foi proferido por autoridade competente e acompanhado de relatório e Informação Fiscal que descrevem a origem do crédito, a metodologia de conferência, os grupos de operações glosados e os dispositivos legais aplicados, com remissão às planilhas de glosa, todas disponibilizadas à contribuinte, que delas se valeu para formular sua impugnação e o recurso voluntário.

**37.** Tal como já tratando no tópico anterior, no caso concreto, não se vislumbra demonstração de prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, post que a recorrente teve acesso às peças essenciais, compreendeu as razões das glosas e contestou, de forma detalhada, a interpretação da fiscalização quanto ao conceito de insumo, créditos presumidos, fretes, monofasia e demais rubricas, o que evidencia que exerceu plenamente seu direito de defesa.

**38.** A discordância com o mérito da interpretação adotada pela fiscalização não se confunde com ausência de motivação nem configura, por si só, cerceamento.

**39.** Assim, ausentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 e inexistente prejuízo ao direito de defesa, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento e violação ao devido processo legal administrativo, mantendo, neste ponto, a decisão da DRJ.

## **III. MÉRITO**

### **III.1. Contextualização processual. Do conceito de insumo à luz do RESP 1.221.170/PR**

**40.** Inicialmente, o exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. Registre-se que tal consolidação jurisprudencial se aperfeiçoou após a prolação da decisão de primeiro grau ora recorrida.

**41.** Pois bem. Após décadas de debates doutrinários e oscilação jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 779). Nesse precedente, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e

da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Fonte: STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467

**42.** Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

**43.** A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

**44.** Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

**Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ**

Critério Jurídico-Interpretativo	Descrição Técnica-Operacional
A) Essencialidade	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) Relevância	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.

C) Teste de Subtração	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) Limite Legal (Vedação Expressa)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

**45.** Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

**46.** A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

**47.** Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

**48.** Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

**Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador**

Etapa Metodológica	Descrição Técnica
a) Mapeamento das etapas	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos

do processo produtivo ou da prestação de serviço	materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
b) Aplicação do "teste de subtração"	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade.
c) Verificação de imposição normativa específica	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).
d) Comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
e) Análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

**49.** Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

**50.** Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

### III.2. Dos bens e serviços utilizados como insumos

#### a) Da possibilidade de compensação e ressarcimento dos créditos presumidos.

##### a.1) Leite in natura:

**51.** A DRJ, em linhas gerais, tal como a fiscalização possibilitou o crédito presumido no percentual de 60% sobre as alíquotas à luz do 3º do artigo 8º da lei 10.925/04. Vejamos:

#### Créditos Presumidos Leite

52. Quanto ao leite, a contribuinte havia utilizado sua aquisição como crédito básico, com as alíquotas “plenas” na apuração das contribuições sociais, enquanto a fiscalização verificou que poder-se-ia utilizar apenas do crédito presumido, aplicando o percentual de 60% sobre as alíquotas.

53. Relata a autoridade fiscal: A alíquota plena de PIS e de COFINS não se aplica à venda de leite nas situações descritas. Entretanto, em junho de 2006 a AVIPAL apurou créditos decorrentes da aquisição de leite in natura utilizando para os cálculos a alíquota plena dos tributos, prevista nas leis 10.637/02 e 10.833/03. Para estas aquisições, deveriam ter sido utilizados os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

54. Quando a contribuinte se refere ao leite in natura, manifesta-se de forma convergente com o procedimento adotado pela autoridade fiscal acerca do aproveitamento do respectivo crédito presumido, calculado com percentual de 60%, seguindo o disposto da legislação vigente à época.

55. Também não há reparo a fazer no procedimento fiscal acerca da glosa do crédito básico que a contribuinte utilizou relativo ao leite in natura, uma vez que não sofre incidência das contribuições sociais em sua aquisição.”

**52.** Em sede recursal, a recorrente desenvolve duas teses: (i) em caráter principal, pretende o reconhecimento de crédito básico integral (100% das alíquotas) sobre o leite in natura, sustentando tratar-se de insumo essencial e defendendo a possibilidade de creditamento mesmo quando a operação de aquisição se dá sob alíquota zero ou suspensão; e (ii) subsidiariamente, pugna pela aplicação do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, com o reconhecimento do crédito presumido de 60% sobre as aquisições de leite in natura utilizado em seu processo produtivo.

**53.** Pois bem. À luz da legislação de regência da não cumulatividade das contribuições, não há como acolher a tese principal. O artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe, de forma expressa, que não dará direito a crédito o valor de bens e serviços “não sujeitos ao pagamento da contribuição”, o que abrange, precisamente, as hipóteses de alíquota zero, isenção, não incidência ou suspensão. Nessas situações, ainda que se esteja diante de bem efetivamente utilizado como insumo no processo produtivo, a ausência de ônus de PIS/Cofins na etapa anterior impede, por comando legal expresso, a geração de crédito básico.

**54.** No tocante ao crédito presumido, o tratamento conferido pela DRJ mostra-se alinhado ao regime específico instituído pela Lei nº 10.925/2004.

**55.** O artigo 8º desse diploma estabelece sistemática própria de crédito presumido às agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, definindo, em seu § 3º, inciso I, o percentual de 60% aplicável em determinadas hipóteses, e vedando, por consequência, a cumulação desse benefício com crédito básico calculado por fora, de modo a não permitir que o contribuinte substitua, a seu talante, o regime especial por uma combinação mais vantajosa.

**56.** Ademais, como já delineado em tópico próprio, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a controvérsia em torno do conceito de insumo para fins de PIS e Cofins não cumulativos, não adotou a noção amplíssima extraída da legislação do imposto de renda, mas um conceito construído casuisticamente, a partir dos critérios de essencialidade e relevância, sempre subordinado às vedações expressas constantes das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**57.** Nessa perspectiva, não há fundamento legal que autorize a manutenção do crédito básico integral sobre o leite in natura, tal como pretendido no pedido principal.

**58.** Por outro lado, o pedido subsidiário da recorrente (reconhecimento do crédito presumido de 60% sobre as aquisições de leite in natura, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004) já foi acolhido pela fiscalização e confirmado pela DRJ, inexistindo, nesse particular, qualquer prejuízo a ser reparado em instância recursal.

**59.** Portanto, quanto ao *leite in natura*, mantenho integralmente a solução adotada pela DRJ, que glosou o crédito básico indevidamente apropriado e reconheceu apenas o crédito presumido, calculado com o percentual de 60%, em consonância com a legislação vigente à época e com o próprio pedido subsidiário formulado pela contribuinte.

#### **a.2) Soja e derivados, milho, sorgo, pintos e ovos.**

**60.** No que se refere às aquisições de soja e seus derivados, milho, sorgo, pintos e ovos, a controvérsia cinge-se ao percentual aplicável do crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 e na regulamentação então vigente.

**61.** A fiscalização constatou que a recorrente apropriou créditos presumidos como se todos esses insumos fizessem jus ao percentual de 60% das alíquotas das contribuições, estendendo tal patamar indistintamente a soja, milho, sorgo, pintos e ovos. Procedeu, então, à reapuração dos créditos, aplicando os percentuais diferenciados previstos na legislação e na Instrução Normativa SRF nº 660/2006, nos seguintes termos: 35% para milho, sorgo e pintos, 60% para ovos e, quanto à soja e seus derivados, 35% nos períodos anteriores e 50% a partir da alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007, que, à época dos fatos, elevou o percentual de crédito presumido para a soja e seus derivados classificados em determinados capítulos da TIPI. O excedente apropriado como se todos estivessem submetidos a 60% foi, por isso, glosado.

**62.** A DRJ manteve esse procedimento, assentando que se trata de benefício fiscal específico, com percentuais taxativamente definidos em lei e em normas infralegais, não havendo base normativa para a aplicação uniforme do percentual de 60% a todos os insumos indicados pela recorrente. Reconheceu, assim, apenas os créditos calculados nos percentuais de 35%, 50% (no caso da soja, no período próprio) e 60% (ovos), mantendo a glosa da parcela excedente.

**63.** A recorrente insiste na tese de que todos esses insumos seriam empregados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana, defendendo que, por essa razão e por se tratar de agroindústria, deveria ser-lhe assegurada a aplicação do percentual de 60% sobre todas as aquisições. Subsidiariamente, pugna pela flexibilização da limitação a 35% nos casos de soja, milho, sorgo e pintos.

**64.** Não assiste razão à contribuinte. A Lei nº 10.925/2004 institui crédito presumido em favor de determinados setores como benefício fiscal em sentido estrito, cuja interpretação deve ser literal, vedada a ampliação de seus limites por via interpretativa. A regulamentação então vigente, em especial a IN SRF nº 660/2006, adotou critério objetivo ligado ao tipo de insumo para definição do percentual, e não à mera destinação do produto final.

**65.** Sobre o ponto, é especialmente relevante precedente do CARF envolvendo a própria Recorrente em que se examinou exatamente a aplicação dos percentuais de crédito presumido a milho, sorgo, pintos, ovos e soja.

**66.** Naquele julgamento, alinhado com a decisão da DRJ, restou assentado que:

“A IN nº 660, de 2006, o tipo de insumo define o percentual a ser aplicado: 60% para os de origem animal, incluídos nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso I do § 1º do art. 8º, e 35% para os demais produtos. Tais percentuais não são definidos pelo tipo de produto e sim pelo insumo adquirido.

Assim, conclui-se que os insumos milho, sorgo e pintos sofrem incidência do percentual de 35% e o crédito presumido em relação a ovos é calculado com o percentual de 60%.

À época dos fatos geradores, a soja se submetia ao percentual de 50%, dispositivo incluído a partir de junho de 2007 pela Lei nº 11.488, de 2007, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23 da TIPI. Posteriormente, esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.

Desse modo, na apuração das contribuições deve-se computar o cálculo do crédito presumido à alíquota de 35% em relação a milho, sorgo e pintos, 50% para soja e 60% em relação a ovos.”

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2024, 21 maio). Acórdão nº 3401-012.982, Processo nº 10983.721917/2012-21 (Recurso de ofício e voluntário, BRF S.A. x Fazenda Nacional), 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF.

**67.** Trata-se de precedente diretamente aplicável à hipótese dos autos, em que se discute, com a mesma contribuinte, idêntica sistemática de créditos presumidos para os mesmos insumos. A orientação nele firmada confirma a correção da metodologia adotada pela fiscalização e referendada pela DRJ: milho, sorgo e pintos submetem-se ao percentual de 35%; ovos ao percentual de 60%, e soja, no período em discussão, ao percentual de 50%, em conformidade com a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

**68.** Diante desse quadro normativo e jurisprudencial, não há base legal para a aplicação indiscriminada do percentual de 60% a soja e derivados, milho, sorgo e pintos, tampouco para afastar a limitação a 35%/50% explicitamente prevista em lei e confirmada pelo precedente citado.

**69.** Assim, quanto às aquisições de soja e seus derivados, milho, sorgo, pintos e ovos, mantenho a decisão da DRJ, que reconheceu o crédito presumido nos percentuais de 35%, 50% e 60% na exata forma da legislação vigente.

#### **b) Dos Serviços Contratados de Pessoas Físicas**

**70.** A DRJ assim se manifestou sobre o tema:

74. A fiscalização glosou o crédito relativo a serviços, afirmando que os créditos presumidos decorrem única e exclusivamente da aquisição de bens, não se aplicando este benefício quando da contratação de serviços de pessoas físicas.

75. A contribuinte, por sua vez, alega que a rejeição de tais créditos viola a noção constitucional de não-cumulatividade e de insumo. Processo 10530.721019/2011-10 Acórdão n.º 15-43.872 DRJ/SDR Fls. 1.288 30

76. A glosa foi efetuado de acordo com o caput do artigo 8ª da Lei nº 10.925, de 2004, e em consonância com o conceito de insumo adotado neste voto, não havendo reparo a fazer no procedimento fiscal.

**71.** Em sede recursal, embora a recorrente desenvolva longa argumentação a respeito do conceito de insumo e da não cumulatividade, não impugna de forma específica a glosa relativa aos serviços contratados de pessoas físicas, limitando-se a tratar genericamente de insumos e despesas necessárias, sem enfrentar o fundamento central adotado pela DRJ.

**72.** À luz do 17 do Decreto nº 70.235/1972, “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.” No ponto, a ausência de impugnação clara e direta ao fundamento adotado pela DRJ acarreta a manutenção da glosa, por preclusão consumativa, uma vez que não há pedido ou causa de pedir recursal minimamente individualizados quanto aos serviços de pessoas físicas.

**73.** Diante da ausência de impugnação específica pela recorrente, mantenho, integralmente, a glosa dos créditos presumidos relativos a serviços contratados de pessoas físicas, nos termos da decisão proferida pela DRJ.

### **III.3. Multa. Responsabilidade por Sucessão**

**74.** A DRJ assim se manifestou sobre o tema:

77. A contribuinte reclama da aplicação da multa de ofício no lançamento fiscal, alegando que como incorporadora não seria responsável pela penalidade, visto que a pena não pode ultrapassar o seu infrator.

78. Destaque-se que aqui se trata da análise do direito creditório da interessada em relação ao 3º trimestre de 2007, não existindo lançamento de ofício no presente processo. O despacho decisório traz, apenas, consignada a multa de mora relativa ao débito não homologado.

79. De qualquer sorte, conforme já exposto neste voto, os sucessores respondem pelos créditos tributários, que inclui a multa devida, independentemente de notificação, cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à data da sucessão, estejam eles constituídos, em constituição ou aptos a serem constituídos.

**75.** A recorrente, em síntese, insiste na tese de que, por ser incorporadora, não poderia ser responsabilizada por multa, invocando o brocardo segundo o qual a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator, pretendendo afastar sua sujeição a quaisquer acréscimos decorrentes do não reconhecimento integral do direito creditório.

**76.** Não assiste razão à recorrente.

**77.** Como já assentado ao examinar a preliminar de ilegitimidade passiva, não assiste razão a recorrente.

**78.** De todo modo, no presente processo sequer há lançamento de ofício de multa de ofício, mas apenas consignação da multa de mora inerente ao não reconhecimento de parte do crédito pleiteado, o que evidencia que a insurgência da contribuinte não encontra suporte fático nem jurídico nos autos.

**79.** Assim, afasto a alegação de que a incorporadora não poderia responder pela multa e mantenho a decisão da DRJ.

### **III.4. E. JUROS. MULTA**

**80.** A recorrente sustenta, em linhas: (i) que, na qualidade de incorporadora, não poderia ser responsabilizada por multa, invocando o princípio segundo o qual a pena não

pode ultrapassar a pessoa do infrator; e (ii) que seriam indevidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, bem como a incidência de juros sobre multa.

**81.** No que se refere à multa, o tema já fora tratado no tópico anterior.

**82.** Quanto aos juros, No tocante aos juros, não lhe assiste razão. A orientação no âmbito deste Conselho é expressamente consolidada na Súmula CARF nº 4, aprovada pelo Pleno em 2006, que dispõe:

“Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

**83.** Trata-se de entendimento vinculante, que apenas reflete o comando da legislação de regência, segundo o qual os débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, devem ser acrescidos de juros de mora calculados com base na taxa SELIC. À luz dessa súmula, não há espaço, em sede administrativa, para afastar a aplicação da SELIC como índice de juros moratórios sobre créditos tributários administrados pela Receita Federal, inclusive na hipótese de não homologação de compensação ou ressarcimento.

**84.** Mantenho, integralmente, o entendimento da DRJ quanto à exigibilidade da multa de mora e dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

#### IV. CONCLUSÃO

**85.** DIANTE DO EXPOSTO, rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido, calculado pelo percentual de 60%, relativamente aos insumos soja e derivados, milho, sorgo, frangos, ovos e pintos.

**86.** É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves**