



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.721946/2014-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.977 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente LÍDER ALIMENTOS DO BRASIL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO SOBRE GASTOS COM MATERIAIS E SERVIÇOS RELACIONADOS COM EXAMES LABORATORIAIS. EMPRESA FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo as despesas com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custos de produção essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora, além de exigidos pela legislação sanitária, gerando, portanto, a possibilidade de apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos.

CRÉDITO SOBRE GASTOS COM MATERIAIS UTILIZADOS PARA DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO DE INSTALAÇÕES FABRIS. EMPRESA FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios realizados para desinfecção e higienização dos ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo da indústria de alimentos podem ser incluídos na base de cálculo dos insumos, com vistas à apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, tendo em vista sua obrigatoriedade por questões sanitárias.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao crédito das contribuições as despesas com frete na aquisição de leite in natura utilizado como matéria-prima na produção dos bens destinados à venda, ainda que se trate do transporte de insumo que esteja submetido à apuração do crédito presumido da agroindústria.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL NO PERÍODO DE APURAÇÃO SOB EXAME.

Na época das ocorrências sob exame, o valor do crédito presumido das agroindústrias, instituído pela Lei n.º 10.925/2004, somente poderia ser utilizado para dedução do valor das contribuições apuradas, não podendo, no entanto, ser ressarcido ou compensado com outros tributos. A autorização genérica para ressarcir ou compensar os créditos presumidos passou a vigorar a partir da publicação da Lei n.º 13.137/2015 e do Decreto n.º 8.533/2015.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se preclusas no âmbito administrativo as matérias que não tenham sido expressamente questionadas na manifestação de inconformidade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.237/1972, ou quando as irregularidades possam ser sanadas

NORMAS INFRALEGAIS. CONTROLE DE LEGALIDADE. ATRIBUIÇÃO ESTRANHA ÀS COMPETÊNCIAS DO CARF.

O CARF é um órgão de natureza administrativa e, conseqüentemente, não tem competência para o exercício do controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso, em face da preclusão, deixando de apreciar as menções feitas aos gastos com manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga; e na parte conhecida, também por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais, sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente, e sobre os serviços de frete na aquisição do leite *in natura*.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado) e

Flávio José Passos Coelho (presidente). Ausente o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira, em gozo de férias.

Relatório

Cuida-se aqui da apreciação de recurso voluntário contra a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade quanto ao despacho decisório que havia reconhecido, também de modo parcial, o crédito tributário pleiteado pela contribuinte em Pedido de Ressarcimento (PER), crédito esse proveniente do saldo credor da contribuição ao PIS relativo ao mercado interno, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 2º trimestre/2014.

Por economia processual e por sintetizar objetivamente os fatos que deram origem ao litígio administrativo, transcrevo inicialmente alguns trechos extraídos do próprio recurso voluntário:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, e segundo o Despacho Decisório, foram glosados créditos calculados às linhas 02 (Bens Utilizados como Insumos), 03 (Serviços Utilizados como Insumos), 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), 07 (Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda), 10 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado – Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) e 12 (Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas não cumulativas).

Por discordar do procedimento fiscal adotado pela Autoridade Fiscal, a Recorrente apresentou tempestivamente a competente manifestação de inconformidade [...], visando a reforma de tal procedimento fiscalizatório.

Em sede de preliminar, apontou o cerceamento do seu direito de comprovar a real utilização dos produtos e serviços aplicados no processo produtivo, pois a autoridade fiscal não elencou sobre quais produtos/serviços ocorreram as glosas, especificando apenas aquelas (glosas) oriundas de compras de leite cru de pessoas jurídicas que promovem o transporte, resfriamento e venda a granel deste leite (cru), pois entendeu que estas aquisições são passíveis de aproveitamento de crédito presumido, em montante correspondente de 60% da alíquota prevista nos arts. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo possível assim o aproveitamento destes como crédito básico.

No mérito, defendeu-se das demais glosas efetuadas pela fiscalização, como as despesas com armazenagem e frete, que são custos necessário e imprescindíveis ao processo produtivo da Recorrente, bem como o direito ao crédito presumido do Leite in Natura, créditos oriundos de serviços de limpeza, laboratório e carga e descarga.

Dessa forma, alegou, resumidamente, que o leite cru é insumo básico para a consecução da atividade da empresa e que, de acordo com a legislação de regência, todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto são passíveis de ressarcimento. E, ainda assim não se entendendo, caberia seu reconhecimento como ressarcimento de crédito presumido, o que foi negado pela autoridade fazendária.

E, quanto ao frete na aquisição de leite cru, sabe-se que também é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito do PIS e COFINS não-cumulativo.

Em 04/08/2020 a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade complementar, requerendo a aplicação do entendimento firmado no Resp nº 1.221.170 pelo STJ, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e da Instrução Normativa RFB

nº 1.911/2019, apontando que em vista desse fato novo, as glosas que devem ser reformadas em função do novo conceito de insumo, em relação aos créditos: Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica; Sobre Bens do Ativo Imobilizado – Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção; Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas não cumulativas; e despesas com carga e descarga.

Entretanto, a 31ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo as glosas efetuadas pela Fiscalização e arrematando a decisão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL [...]

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE COMPLEMENTAR INTEMPESTIVA. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não se conhece da manifestação de inconformidade complementar intempestiva, ou seja, da defesa na qual a contribuinte apresenta novas razões de fato e de direito em oposição ao Despacho Decisório, quando já expirado o prazo legal de 30 (trinta) dias da sua ciência.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação tempestiva específica.

PROVA. A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA. Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação; quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa; bem como quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador. **NULIDADE.** Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO [...]

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco. **INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04.**

LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA [...]

NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB. PIS/PASEP.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. LEITE IN NATURA. É permitida a apuração dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecidos pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de leite in natura utilizado como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal relacionados no caput do mesmo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que atendidas as condições previstas na legislação. Até 30 de setembro de 2015, os créditos presumidos em questão eram calculados com a alíquota de 60% (sessenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, para os produtos de origem animal classificados no Capítulo 4 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme previsto na antiga redação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep, referidos acima, não aproveitados em determinado mês, podem ser mantidos para utilização como desconto dos valores devidos dessa contribuição nos meses subsequentes.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO. Tendo a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep silenciado acerca dos gastos com transporte na aquisição de insumos, esses dispêndios devem integrar o custo de aquisição de tais bens, por aplicação conjugada de princípio preconizado por diversos atos normativos definindo que o custo de aquisição compreende os de transporte até o estabelecimento do adquirente. Fretes pagos na aquisição de insumo sujeito ao crédito presumido, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição dos insumos. Neste caso, geram crédito presumido. A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em

critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇO DE LIMPEZA. Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos comprovadamente utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE LABORATÓRIO. São considerados insumos os materiais de laboratório comprovadamente utilizados em testes de qualidade aplicados por escolha da pessoa jurídica, associados ao processo produtivo, assim como utilizados em testes de qualidade decorrentes de obrigação legal, desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviço.

Irresignada, a manifestante juntou recurso voluntário no qual apresenta os argumentos sintetizados a seguir:

- a) Inobservância da impugnação complementar.
- b) Inobservância das jurisprudências apresentadas.
- c) Nulidade do despacho decisório por ausência de motivação para fundamentar a glosa.
- d) Conceito de insumos. Pela aplicabilidade do REsp n.º 1.221.170/PR, bem como da jurisprudência do CARF e do posicionamento da própria PGFN e RFB ao caso em concreto, as glosas ora refutadas não devem prosperar, impondo-se a reforma da parcela combatida no v. acórdão.
- e) Glosas: material de laboratório. Em atendimento à legislação, a manifestante é obrigada a realizar análises periódicas do leite em laboratórios credenciados ao MAPA, o que enseja a obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais ora tratados.
- f) Glosas: material de limpeza e químico. São necessários nas atividades da empresa para limpeza dos silos, bem como limpeza das máquinas utilizadas no processo produtivo, para uma melhor conservação do leite.
- g) Glosas: Manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga. As máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção estão todos inclusos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção de laticínios.
- h) Glosas: Fretes - transporte de leite cru - remessa e retorno para industrialização; serviço de higienização. O serviço de frete do leite *in natura* é indispensável e essencial para a consecução do objeto social da recorrente, tratando-se de uma etapa do processo produtivo da empresa, e não de um

simples frete, o que garante o direito creditório nos termos do art. 3º, inciso II das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002.

- i) Glosas: Crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais - aquisição de leite *in natura*. A recorrente tem por objeto social, dentre outros, a atuação no ramo de produtos do laticínio. Assim, a empresa faz jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias, disposto no ordenamento jurídico por meio da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, a qual definiu os critérios para gozo do benefício em comento.
- j) Verdade material. O princípio da verdade material em matéria tributária determina que a Autoridade Fiscal tem o dever de buscar a verdade, sendo que o processo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador bem como da constituição do crédito tributário, cabendo ao julgador buscar de forma exaustiva o que realmente ocorreu de modo a não prejudicar o direito do contribuinte.
- k) Provas. A recorrente reitera a sua intenção de provar todo o alegado por meio das provas documentais já acostadas ao presente processo, e ainda outras que se façam necessárias para a comprovação do direito aqui defendido.

Esse é o relatório do conteúdo essencial.

Voto

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

São discutidas neste processo diversas glosas efetuadas pela Fiscalização sobre Pedido de Ressarcimento (PER) cujo crédito provém de saldo credor da contribuição para o PIS – mercado interno, apurado no regime de incidência não cumulativa.

As alegações inseridas no recurso voluntário estão listadas ao final do relatório que antecede este voto e serão analisadas item a item nos próximos parágrafos.

(a) Inobservância da impugnação complementar

A recorrente informa que apresentou manifestação de inconformidade complementar à sua defesa preliminar, em conformidade com as alterações de entendimento trazidas com o julgamento do Resp n.º 1.221.170 pelo STJ, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018 e da Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, apontando que, em vista desse fato novo,

as glosas relativas às despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição ou de construção; devoluções de vendas sujeitas às alíquotas não cumulativas; e despesas com carga e descarga, deveriam ser reformadas em função do novo conceito de insumo.

Essa manifestação complementar, entretanto, foi considerada intempestiva pela decisão de primeira instância, que assim se posicionou:

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE COMPLEMENTAR INTEMPESTIVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não se conhece da manifestação de inconformidade complementar intempestiva, ou seja, da defesa na qual a contribuinte apresenta novas razões de fato e de direito em oposição ao Despacho Decisório, quando já expirado o prazo legal de 30 (trinta) dias da sua ciência.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação tempestiva específica.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Segundo a reclamante, o próprio Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Federal, dispõe expressamente em seu art. 16, §§4º e 5º, sobre a possibilidade de apresentação de novos documentos e informações até o julgamento em primeira instância. Acrescenta que o § 6º daquele mesmo artigo previu também a possibilidade de apresentação de provas em momento posterior à decisão de piso, registrando o dever de apreciação de tais evidências.¹

Socorre-se também da doutrina e da jurisprudência administrativa para reforçar suas considerações.

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

[...]

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Vê-se neste ponto que a contribuinte pretendia, em essência, que a decisão *a quo* levasse em conta o entendimento sobre o conceito de insumo que passou a vigorar após o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR pelo STJ.

Todavia, ainda que suas alegações complementares não tenham sido apreciadas em primeira instância, sabe-se hoje que já se encontra sedimentado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o novo posicionamento firmado pelo STJ, assim como explicitado no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018 e acolhido pelas normas infralegais posteriores.

Neste julgamento, portanto, os entendimentos atualizados serão assumidos como referência para análise dos argumentos apresentados.

(b) Inobservância das jurisprudências apresentadas.

Queixa-se a contribuinte de que o acórdão recorrido considerou improfícuos os julgados administrativos e judiciais referidos na impugnação, uma vez que tais decisões não constituiriam normas complementares do Direito Tributário. Em relação a esse ponto, defende que as jurisprudências colacionadas representam o entendimento consolidado dos tribunais administrativos e judiciais, devendo ser tidas como formas de orientações norteadoras para as decisões a serem tomadas posteriormente pelos demais julgadores.

Aponta ainda que, embora o Acórdão recorrido tenha ponderado que as decisões colacionadas *não se fazem oponíveis à autoridade administrativa da DRJ*, a própria julgadora *a quo* fez uso de diversos julgados para fundamentar seu convencimento.

Em que pese a irresignação da manifestante, entendo que o julgamento de piso é irretocável nesse ponto, fundamentando muito bem o entendimento ora combatido. Peço vênia para transcrevê-lo parcialmente:

Advirta-se que resultam improfícuos os julgados administrativos referidos pela contribuinte, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (destacamos)

A este respeito, veja-se o Parecer Normativo COSIT n.º 23, de 06/09/2013 (DOU de 09/09/2013):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU
OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO
NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei n.º 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei n.º 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto n.º 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, art. 1.º, inciso III, e art. 82, inciso III. (destaques acrescidos)

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa da DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, incluído pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Da mesma forma, exceto quanto ao disposto no art. 9.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, as Soluções de Consulta proferidas em casos concretos específicos não podem ser estendidas genericamente a outras hipóteses, eis que se devem observar seus limites objetivos e subjetivos.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, verifica-se somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional n.º 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2.º, da CF/1988), bem como nos casos previstos nos arts. 19 e 19-A da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 12 de janeiro de 2014, que assim dispõem:

Lei n.º 10.522, de 2002:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:
(Redação dada pela Lei n.º 13.874, de 2019)

[...]

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei n.º 13.874, de 2019)

[...]

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

[...]

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

[...]

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

[...]

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014:

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

[...]

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

[...]

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018), não se verificando nenhuma outra das situações acima referidas e, portanto, as demais decisões judiciais e administrativas colacionadas pela Impugnante não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

Diante dessas considerações, portanto, rejeito a alegação de inobservância das jurisprudências apresentadas.

(c) Nulidade do despacho decisório por ausência de motivação para fundamentar a glosa.

Afirma a reclamante que são incompletas as justificativas ou motivações inseridas nas planilhas anexas aos autos, uma vez que tais planilhas contêm apenas a nomenclatura dos produtos que supostamente não se enquadram no conceito de insumos. Aduz que não há qualquer informação no despacho decisório sobre os insumos em questão.

Segundo a requerente, as referidas planilhas indicavam ainda que o valor do crédito relativo à aquisição de leite cru foi glosado apesar de se tratar de um insumo diretamente utilizado em seu processo produtivo, além de ter sido glosado em sua totalidade, e não no percentual que excedeu a fração a ele relativa.

Alega então que não há possibilidade de apresentar os argumentos e elementos sobre cada um dos itens glosados, bem como demonstrar sua utilidade no processo produtivo.

A decisão recorrida, por outro lado, registra que a motivação para a glosa foi claramente apontada no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do despacho decisório, que teria sido, assim, instruído com todos os elementos necessários para a perfeita inteligência da matéria e dos itens objeto de glosa, não se vislumbrando qualquer óbice ao direito ao contraditório e a ampla defesa por parte da contribuinte. Além disso, observa o julgado de primeira instância, a prova da inexistência de prejuízo ao direito de defesa da interessada é o próprio conteúdo de sua manifestação, por meio da qual rebateu ponto a ponto a discussão, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das razões adotadas pela autoridade recorrida.

Também neste tópico, entendo que não se justificam as alegações da empresa.

A insatisfação manifestada pela requerente quanto ao teor da planilha denota uma leitura eventualmente incompleta do conteúdo inserido nos autos, notadamente dos comentários explicativos formulados no próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 85 a 101) e esmiuçados também na decisão *a quo*.

A análise muito bem efetuada no voto condutor da decisão recorrida, bem como as fartas informações e argumentos trazidos no recurso, dão mostras de que a suplicante teve oportunidade de manifestar-se adequadamente acerca de todos os pontos indicados no despacho decisório.

Portanto, uma vez ausentes as irregularidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há evidências que permitam admitir a alegação de nulidade decorrente da suposta falta de motivação para fundamentar as glosas.

(d) Conceito de insumos.

Nesse item de seu recurso, a manifestante teceu extensas considerações sobre o conceito de insumos no âmbito da não cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS.²

Tal conceito, no entanto, já se encontra sedimentado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, após sua pacificação pelo STJ com o julgamento, pela sistemática repetitiva, do REsp nº 1.221.170/PR, além de ser respaldado pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública, nos termos do art. 19 da Lei 10.522/2002.

Os entendimentos atuais, portanto, serão tomados como referência na análise das glosas apontadas nos itens subsequentes.

(e) Glosas: material de laboratório.

A decisão de piso manteve a glosa em discussão neste item, em razão da insuficiência de elementos de prova. Observa que a contribuinte nada acrescenta em sua defesa, no sentido de esclarecer quais as análises laboratoriais realizadas no controle de qualidade e os equipamentos necessários para tal atividade, além de não esclarecer também quais os testes decorrentes de imposição legal, inclusive aqueles que possam vir a ser utilizados em análises posteriores ao processo produtivo, de molde a justificar os créditos apropriados sobre material de laboratório. Menciona a existência de materiais e equipamentos que permitam o uso comum em demais departamentos da pessoa jurídica, sendo necessário o rateio, nesse caso.

A empresa, por sua vez, procurou demonstrar em seu recurso voluntário que, dada a natureza de sua atividade, deve atender à legislação que lhe obriga a realizar análises periódicas do leite em laboratórios credenciados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), o que enseja a obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais em questão.

Cita como referência a Instrução Normativa nº 62, de 29 de dezembro de 2011, do MAPA³, além do Guia Técnico Ambiental da Indústria de Laticínios. Como precedente, menciona julgado no CARF que reconheceu a aquisição de bens e serviços laboratoriais como geradora do direito a créditos de PIS e Cofins.⁴

Considero que, neste ponto, a recorrente tem razão.

² Inclusive à guisa de questionamento, nos termos do art. art. 67, § 5º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

³ Essa norma, na verdade, insere algumas alterações nos anexos e no próprio corpo da Instrução Normativa MAPA nº 51, de 18 de setembro de 2002, cujo caput do art. 1º passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico de Produção, Identidade e Qualidade do Leite tipo A, o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Cru Refrigerado, o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Pasteurizado e o Regulamento Técnico da Coleta de Leite Cru Refrigerado e seu Transporte a Granel, em conformidade com os Anexos desta Instrução Normativa."

⁴ Acórdão 3402-003.817 (26/01/2017), Relator: Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

Notando que os gastos realizados com os serviços laboratoriais discutidos neste tópico têm caráter obrigatório, ou seja, não discricionários, devem ser então tratados como insumos e considerados essenciais ao processo produtivo da recorrente, respeitando-se a definição resultante da tese adotada com o julgamento do REsp 1.221.170/PR, conforme previsão contida no Parecer Normativo Cosit 5, de 2018:

[...]

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

[...]

Precedentes neste Conselho e na Câmara Superior convergem para esse entendimento.⁵

Dessarte, voto pela reversão da glosa aqui tratada, para reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais.

(f) Glosas: material de limpeza e químico.

Consta na decisão recorrida que a contribuinte nada acrescenta no sentido de esclarecer quais os materiais de limpeza são utilizados nos equipamentos do processo produtivo, de molde a justificar os créditos apropriados sobre material de limpeza. O julgador chama a atenção para a existência de materiais e equipamentos que permitem o uso comum em demais departamentos da pessoa jurídica, situação que exigiria, portanto, o rateio adequado.

Segundo o entendimento da 31ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo, como a recorrente não esclareceu e nem comprovou quais materiais foram utilizados como serviços de limpeza aplicados em ativos utilizados na produção, manteve-se a glosa.

Entretanto, conforme descreve a manifestante em seu recurso, tais produtos são necessários nas atividades da empresa para limpeza dos silos, bem como limpeza das máquinas

⁵ Acórdão nº 3401-012.408 (26/09/2023); Acórdão nº 3301-012.932 (25/07/2023); Acórdão nº 9303-013.994 (13/04/2023).

utilizadas no processo produtivo, para uma melhor conservação do leite. Ao lidar com a fabricação de laticínios, é notório que, sem a manutenção e higienização adequada de equipamentos e recipientes, não é possível alcançar a qualidade exigida e aprovada pelo órgão regulamentador.

Em outras palavras, tratando-se de produção destinada ao consumo humano, devem ser estritamente respeitadas as rígidas regras de higiene e limpeza impostas pelos órgãos de vigilância sanitária, ou seja, a utilização dos produtos de higienização e limpeza, de modo a afastar qualquer risco de contaminação.

Em amparo às suas argumentações, menciona decisão em seu favor emitida pelo E. Conselho Superior de Recursos Fiscais em 04/05/2021 (acórdão n.º 9303-011.371, processo n.º 10835.721175/2014-07).

Também aqui, considero que assiste razão à recorrente.

De início, convém notar que o próprio STJ, ao julgar o REsp n.º 1.221.170, menciona os materiais de limpeza (além de outros, a exemplo dos materiais e exames laboratoriais), como itens a serem apreciados em cotejo com o objeto social da empresa, para aferir a possibilidade de dedução dos créditos de PIS e COFINS. Outros julgados reforçam esse entendimento, a exemplo do REsp 1.246.317/MG⁶, que reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade. Consta nesse julgado:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

[...]

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. [...] Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

Sem dúvida, embora seja até possível supor que não esteja *diretamente* ligada ao processo produtivo, a *assepsia das instalações de produção* é providência indispensável ao

⁶ REsp. 1.246.317/MG, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 29.6.2015.

desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício. Desse modo, devem ser admitidos como insumos os materiais a serem utilizados na higienização desses locais.

Outros julgados no CARF e na CSRF esposam convicções semelhantes.⁷

Voto, portanto, pela reversão da glosa referida neste tópico, para reconhecer o direito de crédito sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente.

(g) Glosas: Manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga.

Consta no voto condutor da decisão *a quo* somente a observação de que, apesar de mencionar em sua defesa os serviços de carga e descarga, a contribuinte deixou de apresentar suas razões de inconformismo a fim de justificar a apuração de crédito com tais despesas, pelo que se considera não contestada a matéria, operando-se a preclusão processual.

Cuidemos primeiramente da manutenção de empilhadeiras.

Lê-se no recurso voluntário que as máquinas e equipamentos nos quais foram realizados os serviços de manutenção estão incluídos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários à produção de laticínios. Aduz a reclamante que a manutenção é necessária para o efetivo funcionamento dessas máquinas. Comenta que o CARF vem decidindo que os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. Como exemplo, cita os acórdãos n.ºs 3302-003.151 e 3302-003.152, ambos emitidos em 26/04/2016.

Entretanto, nota-se que essas argumentações são estranhas à lide, uma vez que não estão presentes na manifestação de inconformidade, tampouco foram abordadas na decisão combatida.

Neste processo, especificamente em relação às *empilhadeiras*, existe apenas uma brevíssima alusão na manifestação complementar (fls. 285 a 294), nos seguintes termos:

B) LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Outra glosa efetuada pela fiscalização que vai contra o conceito de insumo diz respeito à locação de equipamentos utilizados no processo produtivo da Manifestante. Os equipamentos locados são Empilhadeiras, Paleteiras e Pás Carregadeiras, equipamentos que estão diretamente ligados ao processo produtivo da empresa, conforme já bem apresentado em sede de Manifestação de Inconformidade, sem os quais não seria possível a execução perfeita e harmônica da atividade empresarial da Manifestante.

(grifo acrescentado à transcrição)

⁷ Acórdão n.º 3301-012.932 (25/07/2023); Acórdão n.º 9303-013.994 (13/04/2023); e Acórdão n.º 3301-008.924 (24/09/2020).

Nada se comenta sobre *serviços ou bens* utilizados na *manutenção* de empilhadeiras. Tratando-se de matéria não contestada, portanto, há de se considerá-la preclusa.

Passemos agora às despesas com carga e descarga.

O comentário único apresentado pela suplicante quanto a esse ponto, à guisa de recurso voluntário, foi o seguinte:

Por fim, as despesas com carga e descarga também estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da Recorrente, por igualmente serem essenciais para o fim a qual de destinada a atividade da empresa.

Além disso, conforme bem observado pelo julgador *a quo*, “*em que pese mencionar na defesa os serviços de carga e descarga, a contribuinte deixou de apresentar suas razões de inconformismo a fim de justificar a apuração de crédito com tais despesas.*” De fato, nada mais consta na manifestação de inconformidade ou na petição complementar, razão pela qual também aqui se verifica a preclusão processual.

Consequentemente, em decorrência da preclusão, voto por não conhecer o recurso no que diz respeito às argumentações inerentes às despesas relacionadas à manutenção de empilhadeiras e aos serviços de carga e descarga.

(h) Fretes - Transporte de Leite Cru - Remessa e Retorno para Industrialização; Serviço de Higienização.

A decisão combatida assume como pacífico o entendimento de que o frete na aquisição da matéria-prima integra o custo de aquisição, devendo seu cálculo se dar da mesma forma como ocorre o cálculo da matéria-prima. Desse modo, no caso de transporte de produtos sujeitos ao crédito presumido, os créditos correspondentes ao frete são alocados também como presumidos.

Menciona que a fiscalização justificou a glosa sobre o transporte de leite pré-beneficiado e resfriado na falta de previsão legal para aproveitamento de crédito presumido relacionado ao transporte dessas mercadorias. Acrescenta que essa questão foi tratada na Solução de Consulta COSIT nº 214/2019, da qual destaca o seguinte ponto:

A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

Conclui então o julgador de primeira instância que tais despesas, por integrarem o custo de aquisição do insumo, podem ter sido nele consideradas a esse título (insumo), de modo que para ser admitido o crédito com o frete na aquisição deve a contribuinte demonstrar que não integrou a base de cálculo do crédito a título de insumo, sob pena de duplicidade, o que não se logrou demonstrar nos autos.

Contra esse entendimento, a recorrente insurge-se inicialmente com a afirmação de que o seu processo produtivo inicia-se com a captação do leite, diante da adoção de tecnologias e métodos avançados no tratamento do rebanho leiteiro, desde a higienização da ordenha e resfriamento do leite até o seu transporte para a fábrica.

Nesse contexto, tratando-se de um produto especialmente perecível, toda a coleta do leite *in natura* deve ser realizada de acordo com as normas instituídas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).⁸ Frisa, portanto, que não se trata de um simples frete, mas sim de uma etapa do processo produtivo da empresa, indispensável e essencial para a consecução do seu objeto social, o que lhe garantiria o direito creditório nos termos do art. 3º, inciso II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Prossegue com a alegação de que, independentemente da tributação que incide *sobre o produto* transportado, não se pode perder de vista que *o frete sofreu a incidência integral* do PIS e da COFINS. Destaca que apenas a aquisição do leite *in natura* se dá com suspensão de PIS e COFINS, o que não ocorre com a prestação de serviço de frete desse produto, de modo que essa prestação de serviço é tributada pelo PIS e pela COFINS e, por corolário lógico, gera direito ao creditamento das despesas incorridas com os fretes desses insumos.

Menciona e transcreve trechos de julgados anteriores do CARF que endossam a sua convicção.⁹

Com razão a contribuinte.

São muitos os julgados, inclusive recentes, que vem consolidando neste Conselho o entendimento de que o *custo do frete* na aquisição do leite *in natura* integra o custo da matéria-prima utilizada no processamento e na industrialização.¹⁰

Mesmo quando esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, o *frete* representa um gasto incorrido pela empresa para o *transporte* de um produto que representa um *insumo*, ou seja, produto essencial em seu processo produtivo, além do que esse transporte está sujeito à incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, enquadrando-se então como insumo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.¹¹ Afasta-se, assim, a exceção prevista no § 2º, inciso II daquele mesmo artigos.¹²

⁸ Regulamento Técnico da Coleta de Leite Cru Refrigerado e seu Transporte a Granel, aprovado pelas Instruções Normativas n.º 51/2002 e N.º 62/2011 do MAPA.

⁹ Acórdão n.º 3402-003.968 (28/03/2017), Relator Diego Diniz Ribeiro; e Acórdão n.º 3302-001.916 (29/01/2013), Relatora Fabiola Cassiano Keramidas.

¹⁰ E.g., acórdãos n.ºs 3301-013.132 (23/08/2023); 3301-012.650 (28/06/2023); 3301-012.642 (28/06/2023); 3201-010.495 (27/04/2023); 3301-012.361 (21/03/2023); 3301-008.924 (24/11/2020); e 3302-009.403 (23/09/2020).

¹¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

¹² § 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e

Consta nos autos que os fretes foram contratados de empresas transportadoras, que não se confundem com os fornecedores do leite *in natura*, que é matéria-prima dos produtos fabricados pela recorrente. Indiscutíveis, portanto, são as condições de essencialidade e relevância, cuja adoção como critério restou pacificada após a manifestação do STJ no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

Como exemplo do entendimento predominante neste Conselho e na Câmara Superior, transcrevo parcialmente a ementa do acórdão nº 9303-012.322, lavrado pela 3ª Turma da CSRF em 17/11/2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

[...]

PIS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA DESONERADA. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos desonerados, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (sujeito ao crédito presumido da agroindústria, sendo insumos desonerados das contribuições e adquiridos de pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. Portanto, há direito ao creditamento dos gastos com frete de insumos desonerados. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. Acórdão 9303-012.322, red. Vanessa Marini Cecconello, j. 17/11/2021)

(grifos acrescentados à transcrição)

Assim, voto pela reversão das glosas relacionadas aos serviços de frete na aquisição do leite *in natura*.

(i) Glosas: crédito presumido oriundo de atividades agroindustriais - aquisição de leite *in natura*.

Em síntese, a decisão proferida pela 31ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo afirma que existe atualmente a possibilidade de dedução de créditos presumidos apurados por pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, produtoras das mercadorias de origem animal e vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, ou nas aquisições efetuadas das pessoas especificadas no § 1º do mesmo artigo.

[...]

Comenta na sequência que, no caso da manifestante, tem-se a previsão legal para apuração de créditos presumidos, conforme o artigo 8º já referido, tendo em vista a classificação do leite apontada pela fiscalização no relatório NCM 04014010.¹³

Entretanto, segundo a decisão recorrida, notando que os créditos em discussão estão vinculados às receitas não tributadas realizadas no mercado interno, poderão ser utilizados tão somente na dedução das respectivas contribuições, estando vedada à compensação ou ressarcimento em dinheiro.

Acrescenta que a Solução de Consulta Cosit n.º 321/2018 esclareceu que apenas as empresas habilitadas no “Programa Mais Leite Saudável” podem ressarcir ou compensar o crédito presumido previsto no inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, observadas as regras da legislação específica. No caso de pessoas não habilitadas no “Programa Mais Leite Saudável”, o ressarcimento e a compensação devem seguir o cronograma estabelecido pelo art. 9º-A, § 1º, da mesma Lei n.º 10.925, de 2004 (relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018).

No recurso voluntário, por seu turno, a empresa reitera alegações antes inseridas em sua manifestação de inconformidade. Comenta primeiramente que tem por objeto social, dentre outros, a atuação no ramo da indústria de laticínios. Assim, faria jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS e Cofins para as agroindústrias, conforme disposto na Lei n.º 10.925/2004, que definiu os critérios para gozo desse benefício.

Segundo seu entendimento, por ser passível de compensação apenas com débitos de PIS/Pasep e Cofins, o crédito presumido em questão não teria valor para as empresas que atuam exclusivamente com a industrialização e comercialização de produtos destinados ao consumo humano e animal. Isso porque, a receita que auferem pela venda do referido produto industrializado não sofre a incidência das referidas contribuições, uma vez que estão sujeitas à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins.

Aduz que a desoneração da receita auferida com a venda do produto industrializado tornou sem efeito o crédito presumido concedido pelo artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004. Entretanto, segundo seu entendimento, o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 teria possibilitado, a partir de maio/2005, a compensação do saldo credor acumulado das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, ao final de cada trimestre, com débitos próprios, vencidos e vincendos, relativos a qualquer tributo administrado pela RFB, bem como o ressarcimento destes valores. Afirma também que a intenção do legislador, com a redação do art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, teria sido equiparar o crédito presumido ao crédito básico previsto no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pondera ainda que, ao contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal, inexistiria na Lei n.º 10.925/2004 qualquer vedação ao direito do contribuinte em utilizar o crédito presumido dessas contribuições. Evoca um trecho da exposição de motivos¹⁴ da Medida Provisória n.º 183/2004, posteriormente convertida na Lei n.º 10.925/2004, para endossar sua pretensão.

¹³ Leite com teor de gordura superior a 6%, não superior a 10%, não concentrado nem adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes.

¹⁴ 5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da Cofins nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que

Adicionalmente, menciona que a Lei n.º 12.058/2009 já teria autorizado o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004. Afirma também que a Lei n.º 13.137/2015 teria posto fim à controvérsia, ao acrescentar o artigo 9º-A à Lei n.º 10.925/04.

Para arrematar suas considerações, destaca que a Instrução Normativa SRF n.º 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15/2005 teriam caráter eminentemente interpretativo, razão pela qual não poderiam extrapolar os limites de sua competência. Nesse contexto, não seria admitido ao Poder Executivo atuar na irregular condição de legislador para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios e métodos, ensejando em muitos casos a restrição dos direitos do contribuinte definido em lei.

Em relação ao questionamento tratado neste tópico, a pretensão da contribuinte não prospera.

Observe-se inicialmente que os presentes autos referem-se a um período de apuração anterior a publicação da Lei n.º 13.137/2015. Eis o que ficou estabelecido a partir da sua vigência, ao incluir na Lei n.º 10.925/2004 o art. 9º-A (parcialmente transcrito a seguir), além de alterar diversos outros dispositivos legais:

Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado:

[...]

IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo.

§ 3º A habilitação definitiva de que trata o § 2º fica condicionada:

estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

[...]

§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:

I - os critérios para aprovação dos projetos de que trata o inciso III do § 3º apresentados pelos interessados;

II - a forma de habilitação provisória e definitiva das pessoas jurídicas interessadas;

III - a forma de fiscalização da atuação das pessoas jurídicas habilitadas.

[...]

(grifos acrescentados à transcrição)

O Decreto n.º 8.533/2015 regulamentou as disposições do artigo acima reproduzido. A partir de então, o crédito presumido da agroindústria passou a ser objeto de compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 33, § 1º, daquele Decreto.

Entretanto, examinemos agora a situação que vigorava no período de apuração alcançado pelo pleito da contribuinte (2º trimestre de 2014).

Notando que a recorrente menciona o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 como primeiro fundamento para sua pretensão, vejamos a redação desse dispositivo:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Ao contrário do que alega a reclamante, a Lei especifica que os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles acumulados em razão da aplicação do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além do artigo 15, da Lei n.º 10.865/2004. Em outras palavras, o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 referiu-se ao *crédito básico*.

Já os *créditos presumidos* da agroindústria não são apurados na forma do art. 3º das Leis que regem as contribuições, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei n.º 10.925/2004. Suas hipóteses de utilização estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15 daquela mesma lei, ou seja, podem ser utilizados somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Fica claro que essa legislação seria incabível para abarcar as suas pretensões. Em resumo, a Lei nº 11.116/2005 tratou somente da compensação e do ressarcimento do *crédito básico*, previsto no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não procedendo, de forma alguma, a alegação de que a intenção do legislador seria equiparar os dois tipos de crédito. A propósito, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, embora questionado pela contribuinte, reforça essa interpretação.

Para o deslinde adequado da questão, é também indispensável olhar com atenção uma outra referência legal citada pela reclamante. Trata-se da Lei nº 12.058, publicada em outubro de 2009, que determinou o seguinte:

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(grifos acrescentados à transcrição)

Note-se bem que a Lei refere-se ao *saldo de créditos presumidos existentes na data de sua publicação*, não abrangendo, assim, a situação abordada nestes autos.

No que toca à suposta impropriedade das normas infralegais mencionadas (Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2004), além de lembrar o teor da Súmula CARF nº 2, segundo a qual este Conselho não é competente para pronunciar-se a respeito da inconstitucionalidade de lei tributária, observo também que o CARF é um órgão de natureza administrativa e, conseqüentemente, não tem competência para o exercício do controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.

No contexto em apreço, portanto, tem-se que o crédito presumido da agroindústria não se confunde com o crédito básico de que trata o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Desse modo, na época das ocorrências aqui tratadas, o valor do crédito presumido das agroindústrias somente poderia ser utilizado para dedução do valor das contribuições apuradas, não podendo ser objeto de ressarcimento.

Voto então por negar provimento quanto à pretensão analisada, para manter a glosa quanto ao pedido de ressarcimento sobre o crédito presumido de agroindústria, concernente à aquisição de leite *in natura*.

(j) Verdade material.

A recorrente solicita que o processo seja analisado com base no princípio da verdade material e levando em consideração os fatos por ela mencionados, cabendo ao julgador verificar a legitimidade do procedimento por ela praticado.

Nesse ponto, reclama que, em sua “ânsia arrecadatória”, a fiscalização não teria atingido a exaustão da busca pela verdade material com base em todos as diligências alcançáveis e praticáveis, cometendo equívocos ao não analisar os documentos apresentados e, conseqüentemente, não reconhecendo o seu direito creditório.

Em relação a esse quesito, no entanto, vejo convergência entre o anseio da contribuinte e a conduta adotada pela Administração Tributária em todas as fases do processo. Tanto no curso do procedimento fiscal em discussão, quanto nas iniciativas da Delegacia de Julgamento, ao demandar diligência antes de proferir cuidadosamente seu veredito, bem como na apreciação ora realizada neste Colegiado, está presente a reverência aos princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal, dentre os quais o da busca pela verdade material, além do contraditório e da ampla defesa, legalidade, impessoalidade, moralidade, formalismo moderado, dentre outros.

Nada a prover neste tópico.

(k) Provas.

A manifestante destaca sua intenção de provar as alegações com os documentos juntados ao processo, bem como com outras evidências que possam fazer-se necessárias à fundamentação de seu direito.

Entendo que a pretensão da manifestante seja legítima, desde que observadas, obviamente, as referências legais aplicáveis ao tema, especialmente os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcritos, que tratam expressamente da produção de provas no processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Nesse contexto, convém ressaltar o teor do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

[...]

Também aqui, nada a prover neste momento.

Conclusão

Considerando tudo o que se expôs, voto por conhecer parcialmente o recurso, em face da preclusão, deixando de apreciar as menções feitas aos gastos com manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga. Na parte conhecida, voto por afastar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais, sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente, e sobre os serviços de frete na aquisição do leite *in natura*.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho