



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900822/2012-66
ACÓRDÃO	3201-013.235 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SADIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PALLETS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com material de embalagem e pallets, para proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos para fins de desconto de créditos das contribuições sociais não cumulativas. (Súmula CARF nº 235)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, abrangendo máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, independentemente da data de aquisição desses bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE.

A lei garante o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Súmula CARF nº 217)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS IMPORTADOS. POSSIBILIDADE.

Ensejam direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os insumos importados aplicados na produção devidamente tributados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS ESTRANHAS AOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matérias alegadas no recurso que não guardam correspondência com o litígio presente nos autos.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa denegatória em relação aos itens não devidamente comprovados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias estranhas aos presentes autos, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento no sentido de reverter a glosa de créditos em relação a (i) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado independentemente da data de sua aquisição, abrangendo máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, (ii) pallets, big bags e material de embalagem (caixas de papelão, caixas plásticas, caixas de isopor, fitas adesivas, cartelas, etiquetas e papel) utilizados no transporte de matérias-primas, produtos em elaboração ou produtos acabados, em conformidade com a súmula CARF nº 235, (iii) crédito presumido da agroindústria reconhecido pela fiscalização na diligência, aplicando-se o percentual da alíquota com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da súmula CARF nº 157, (iv) gastos com energia elétrica e (v) insumos importados devidamente tributados.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa relativos a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior que não puderam ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com o objetivo de melhor organizar o trâmite do processo, a Fiscalização formalizou um dossiê digital no bojo do processo eletrônico nº 10010.004715/0912-85, contendo documentos correspondentes ao crédito sob análise, sendo que as mídias digitais (CD/DVD) vinculadas ao trabalho foram juntadas ao processo nº 10925.722.271/2012-93 (físico).

A repartição de origem, após intimar o contribuinte para comprovar o crédito, com duas prorrogações de prazo, recebeu apenas parte dos documentos solicitados, fato esse que restringiu a análise fiscal a tais elementos probatórios, conforme atestou o agente fiscal em seu relatório, *verbis*:

Pelas considerações expostas no Relatório deste Despacho (acima), fica evidenciado que a auditoria do direito creditório referente ao PIS 4º trimestre/2004 fica restrita ao exame da documentação entregue pelo contribuinte.

Neste passo, note-se que a única linha do Dacon que poderá ser auditada é a relativa ao crédito vinculados aos Bens do Ativo Imobilizado, cuja memória de cálculo foi devidamente apresentada pelo interessado na planilha denominada “ITEM 08 – IMOBILIZADO – 4º TRIM_2008.FINAL”.

Todos os demais documentos apresentados, **embora necessários** e indispensáveis à análise do direito creditório, **não são suficientes** para comprovar a procedência das outras linhas do Demonstrativo das Contribuições Sociais (Dacon), uma vez que não foram apresentadas as respectivas memórias de cálculo. (e-fl. 112)

Por meio do Despacho Decisório nº 807, de 22/01/2013, a autoridade administrativa não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação com base nas seguintes constatações:

a) como a totalidade dos bens do ativo imobilizado foram adquiridos antes de 01/05/2004, glosaram-se os créditos de depreciação com base no art. 31 da Lei nº 10.865/2004;

b) por falta de comprovação, foram glosados os créditos informados nas linhas 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 18 do Dacon.

Cientificado da decisão de origem, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o reconhecimento do direito creditório e o deferimento da realização de diligência/perícia, arguindo o seguinte:

1) diferentemente do alegado pela Fiscalização, comprovara, sim, a origem dos créditos informados nas linhas 02 (bens utilizados como insumos), 03 (serviços necessários), 04 (energia elétrica usada na produção), 05 (despesas com aluguéis de imóveis), 06 (aluguéis de máquinas e equipamentos), 07 (empréstimos/financiamentos junto a pessoas jurídicas) e 18 (crédito presumido da agroindústria) do Dacon por meio de planilha contendo relação das exportações, descrição do processo produtivo e dos insumos correspondentes e notas fiscais de entrada e saída, embora fora do layout requerido pela Administração tributária;

2) no processo administrativo fiscal, deve-se buscar a verdade material, encontrando-se demonstrada nos autos, por amostragem, a utilização dos seguintes insumos: suínos vivos para abate, milho, bexiga, farelo de soja, dianteiro sem osso bovino, amido de mandioca, carne industrial e energia elétrica;

3) necessidade de realização de perícia/diligência, em razão dos aspectos técnicos envolvidos no processo industrial, com especificidades singulares;

4) a conceituação de insumos na não cumulatividade das contribuições inclui custos e despesas necessários ao processo produtivo, não se restringindo ao conceito da legislação do IPI, conforme jurisprudência do CARF;

5) direito a crédito com base na depreciação dos bens do ativo imobilizado independentemente das datas de sua aquisição, tendo sido declarada inconstitucional, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a limitação temporal introduzida pelo art. 31, § 1º, da Lei nº 10.865/2004, matéria essa pendente de julgamento no STF em sede de repercussão geral;

6) direito a crédito com aquisições de uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização, em conformidade com as normas da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde;

7) direito a crédito na aquisição de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte (pallets de madeira);

8) despesas com frete na aquisição de mercadorias e em sua comercialização, inclusive entre estabelecimentos próprios;

9) direito a crédito na aquisição de combustíveis utilizados na industrialização (GLP, diesel, gás e lenha);

10) direito a crédito na aquisição de ferramentas e materiais usados em máquinas e equipamentos (parafusos, arruela, porca, tubo, correia etc.);

11) direito ao crédito presumido da Lei nº 10.925/2004;

12) direito a crédito decorrente de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos;

13) direito a crédito na aquisição de produtos para revenda;

14) direito a crédito na aquisição de bens com suspensão das contribuições;

15) direito a crédito na aquisição de insumos com alíquota zero;

16) direito a crédito no consumo de energia elétrica;

17) direito a crédito na aquisição de demais insumos e despesas incorridas que fazem parte do dossiê digital anexo.

O contribuinte trouxe aos autos cópias de notas fiscais de consumo de energia elétrica e de aquisição de alguns insumos.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

ANÁLISE DO CRÉDITO. INTIMAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO. EFEITOS.

O contribuinte, ao não atender à intimação do Fisco para apresentar as informações necessárias à análise do direito ao crédito pleiteado, inviabiliza a apreciação e o reconhecimento deste.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Em estado presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão da DRJ baseou-se nos seguintes argumentos:

- a) falta de contestação das glosas relativas às despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado;
- b) improcedência da alegação de cerceamento do direito de defesa;
- c) ausência de comprovação do direito pleiteado, não sendo suficiente o Dacon desacompanhado da demonstração da memória de cálculo.

Cientificado da decisão da DRJ em 09/06/2014 (e-fl. 149), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 03/07/2014 (e-fl. 150) e requereu o reconhecimento do direito creditório e o deferimento da realização de diligência/perícia, repisando os argumentos de defesa e se opondo à alegação do julgador de primeira instância de que não teria contestado a glosa das despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Junto ao recurso, o contribuinte trouxe aos autos Parecer técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) acerca da essencialidade de “serviços de frete e carreto, de abate e processamento, de inspeção sanitária, de carga e descarga (transbordo), de lavagem de uniformes, de transporte interno e de reforma de paletes e, ainda, dos insumos copolímero etileno octano (polietileno), SP Griller, diversos paletes e SP Big Bag” (e-fl. 195 e seguintes).

Em julho de 2017, o contribuinte trouxe aos autos laudo técnico acerca do seu processo produtivo.

Por meio da Resolução nº 3201-002.313, de 24/09/2019, a turma julgadora decidiu converter o julgamento do recurso em diligência à repartição de origem para que o pleito do contribuinte constante destes autos, em face do conceito de insumos definido no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018, fosse analisado na repartição de origem, tendo-se em conta o conjunto probatório já produzido (Dacon, planilhas, dossiê eletrônico, mídias digitais, notas fiscais, parecer técnico e laudo técnico) e demais provas necessárias à aferição do direito creditório, devendo o contribuinte ser intimado para apresentar os demais documentos fiscais

comprobatórios, bem como a escrita fiscal correlata, e as memórias de cálculo de todos os créditos pretendidos, inclusive daqueles decorrentes de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Em 4 de julho de 2024, a fiscalização produziu a Informação Fiscal nº 1.464-2024, em que informou que o contribuinte, devidamente, intimado, apresentou apenas parte dos documentos solicitados, vindo a posicionar-se quanto ao pleito nos seguintes termos: (i) manutenção da glosa de créditos em relação aos quais não houve apresentação de documentação comprobatória, (ii) manutenção da glosa de créditos decorrentes de aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero e (iii) reversão da glosa de créditos decorrentes da depreciação e amortização e bens do ativo imobilizados adquiridos anteriormente a 01/05/2004.

Cientificado da Informação Fiscal, o contribuinte aduziu ter apresentado e juntado aos autos cópia de Notas Fiscais, fls. 78 a 110, que comprovavam o dispêndio com a aquisição de energia elétrica, bem como a aquisição de bens empregados no seu processo produtivo como insumos e que não haviam sido objeto de apreciação pela Fiscalização.

Argumentou, ainda, que, em face da Solução de Consulta n.º 214/2009, em que se reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos da agroindústria pela alíquota integral da contribuição para o PIS (percentual de 1,65%), retificara o Dacon para que o valor indicado fosse excluído da linha 18 e inserido na linha 02 da ficha 04.

Em 20 de dezembro de 2024, a fiscalização exarou nova Informação Fiscal, esta de nº 2.903-2024, em que adentrou a análise dos demais créditos pleiteados, posicionando-se favoravelmente à reversão de parte dos créditos glosados, vindo o contribuinte a se manifestar novamente nos autos contrariamente a parte das glosas de créditos mantidas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Restituição da Contribuição para o PIS apurada na sistemática não cumulativa, acompanhado de Declaração de Compensação, formulados com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em relação aos quais permanecem controvertidas as glosas relativas a determinados bens e serviços que, segundo o Recorrente, se aplicam no processo produtivo e se subsomem ao conceito de insumo, bem como outros gastos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, despesas com energia elétrica, transporte etc.

Segundo o relatório supra, parte das glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização não decorreu somente da falta de comprovação das aquisições efetuadas, mas do conceito de insumos por ela adotado ou da falta de previsão legal autorizativa do crédito.

Em relação à alegação da DRJ de que a matéria relativa à depreciação não havia sido impugnada expressamente pelo contribuinte, há que se registrar, de pronto, que assiste razão ao Recorrente pois ela havia sido, sim, contestada pelo então Manifestante, ainda que genericamente.

Feitas essas considerações, registre-se que se encontram controvertidas neste processo as matérias referentes a créditos a seguir identificadas:

a) encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado independentemente das datas de aquisição, pois a limitação temporal imposta pelo art. 31, § 1º, da Lei nº 10.865/2004 foi considerada inconstitucional pelo STF;

b) aquisição de uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização, produtos esses de uso obrigatório por determinação da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde;

c) produtos utilizados na movimentação de cargas e de embalagens para transporte (pallets);

d) despesas com fretes;

e) combustíveis aplicados na industrialização;

f) aquisição de ferramentas e material utilizado em máquinas e equipamentos;

g) crédito presumido da agroindústria em relação a aquisições de insumos junto a pessoas físicas e cooperativas e percentuais aplicáveis;

h) despesas de aluguel de máquinas e equipamentos;

i) bens adquiridos para revenda;

j) bens adquiridos com suspensão das contribuições;

k) insumos com alíquota zero;

l) energia elétrica;

m) demais insumos e despesas.

O Recorrente tem como objeto social “a industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizam a cadeia de frio como suporte e distribuição, incluindo a exportação”.

Para análise do pleito, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II,¹ em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito, considerando não ter sido suscitada qualquer questão preliminar.

I. Crédito. Bens do ativo imobilizado. Depreciação. Data de aquisição dos bens.

O Recorrente requer o reconhecimento do direito de crédito quanto à depreciação de bens do ativo permanente, independentemente da data de aquisição, aplicando-se mês a mês a escrituração dos créditos pelo encargo de depreciação dos bens, nos termos do inciso III do § 1º e dos incisos VI e VII do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para **utilização na produção** de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - **edificações e benfeitorias** em imóveis próprios ou de terceiros, **utilizados nas atividades da empresa**;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor**:

(...)

III - dos **encargos de depreciação e amortização** dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (g.n.)

Na Informação Fiscal decorrente da diligência, o Auditor-Fiscal assim se pronunciou sobre essa matéria:

¹ 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](#);

Linha 09 da Ficha 04 do Dacon

(...)

Como se vê, **o DD glosou integralmente os gastos registrados na Linha 09 da Ficha 04 do Dacon com base no disposto pelo artigo 31 da Lei n.º 10.865, de 2004, que veda o desconto de crédito relativo à depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004.**

Sucedo que **o dispositivo legal fundamentador da glosa foi submetido à apreciação do STF no julgamento do RE n.º 599.316/SC (Tema 244) e, ao final, a Corte Suprema fixou a seguinte tese: "Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004".**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por sua vez, emitiu o Parecer SEI n.º 6.024/2021/ME que dispensou a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos em razão do tema já estar definido pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de julgamento de casos repetitivos.

No âmbito da RFB, a Instrução Normativa RFB n.º 2.121, de 15 de dezembro de 2022, revogou a Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 2019. O texto normativo agora em vigência prevê que a base de cálculo do crédito seja composta pelo encargo de depreciação ou amortização do bem incorporado ao ativo imobilizado, mas não impõe mais restrição quanto à data de aquisição do bem como fazia o ato normativo anterior que permitia o crédito apenas em relação aos encargos de depreciação ou amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Transcreve-se, abaixo, os dispositivos pertinentes dos citados atos normativos a título de comparação:

(...)

Como se percebe, **no âmbito da RFB, o texto normativo vigente deixa de impor a condição "adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004" para que o valor do encargo de depreciação ou amortização do bem incorporado ao ativo imobilizado seja incluído na base de cálculo do crédito.**

À vista disso, e **considerando que a análise efetuada à época pela auditoria-fiscal não apontou nenhum outro impeditivo em relação ao crédito, entende-se que a glosa deve ser revertida.** (destaques nossos)

Alinhando-se ao posicionamento supra da fiscalização, vota-se aqui para reconhecer o direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado independentemente da data de sua aquisição, abrangendo máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

II. Crédito. Uniformes. Vestuário. EPI. Materiais de uso pessoal, limpeza, desinfecção e higienização. Bens adquiridos com alíquota zero.

O Recorrente alega que, dentre os insumos adquiridos, devidamente tributados, incluem-se os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção individual (EPI) de empregados, materiais de uso pessoal e materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

Segundo ele, os estabelecimentos que industrializam alimentos devem observar rigorosas normas do Ministério da Saúde/Secretaria de Vigilância Sanitária, dentre elas as Portarias nº 326/1997 e 368/1997, “que estabelecem requisitos para as boas práticas de fabricação de alimentos, os quais compreendem extenso rol de procedimentos a serem seguidos, e que, por sua vez, demandam a aquisição de produtos necessários principalmente à garantia da qualidade do alimento e salubridade do ambiente de produção”, abarcando “luvas, uniformes e materiais de proteção que “deverão ser laváveis, a menos que sejam descartáveis, e manter-se limpos, de acordo com a natureza dos trabalhos desenhados.”

Compulsando os autos, não se constata afirmativa da Administração tributária de que tenha havido glosa de créditos abrangendo todos esses itens, constando do despacho decisório que grande parte dos créditos havia sido glosada por falta de prova.

Na diligência determinada por esta turma, a fiscalização registrou o seguinte:

A análise da planilha apresentada revela que **a contribuinte considerou como crédito gastos com aquisição de itens cuja legislação atribui alíquota zero** da contribuição ao PIS/Pasep. No entanto, **o artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002, veda o desconto de crédito às aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição.**

A planilha de glosa relaciona os itens tributados com alíquota zero que devem ser excluídos da base de cálculo do crédito. A coluna “Glosas – Itens Tributados com Alíquota Zero” contida na planilha de Glosa aponta o dispositivo da legislação pertinente.

Dentre os itens glosados, destaca-se:

- A) **Produtos Químicos:** Florfenicol, ocitocina injetável, sulfato de neomicina, sulfato de gentamicina, naquasone, trissulfina, cloridrato de ceftiofur, agrovit etc. (artigo 1º, inciso I, do Decreto n.º 5.127, de 05 de julho de 2004);
- B) **Inseticida e Herbicida** (Lei n.º 10.925, de 23/07/2004, artigo 1º, inciso II);
- C) **Corretivos de solo de origem mineral** (Calcário) (Lei n.º 10.925, de 2004, artigo 1º, inciso IV); e
- D) **Vacinas** para medicina veterinária (Lei n.º 10.925, de 2004, artigo 1º, inciso VII)

Nas petições apresentadas pelo Recorrente após cientificação das informações fiscais decorrentes da diligência determinada por esta turma, ele não se manifestou

especificamente sobre o resultado supra, razão pela qual conclui-se pelo acerto do procedimento fiscal.

Tratando-se de aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, em relação às quais o Recorrente pleiteia o desconto de créditos básicos, há que consignar que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam, expressamente, o desconto de créditos relativos a aquisições dessa ordem, razão pela qual dispensam-se maiores digressões sobre o tema, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 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; (g.n.)

A lei é clara, a exceção ao não creditamento na aquisição de bens e serviços em que inexistente pagamento se restringe àqueles bens e serviços isentos aplicados na produção ou em revenda tributada.

Verifica-se que o mesmo dispositivo discrimina a isenção das outras figuras exonerativas (alíquota zero e não incidência), restringindo a possibilidade de crédito nas aquisições de bens e serviços isentos quando deles não resultarem produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação.

A jurisprudência do CARF acerca dessa matéria é extensa, conforme se verifica dos seguintes exemplos:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero. (Acórdão 3201-006.043, j. 23/10/2019)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados. (Acórdão 3201-010.999, j. 26/09/2023)

Dessa forma, não se conhece de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias estranhas aos autos, e, na parte conhecida, por negar provimento nesse item, por se tratar de aquisições de bens sujeitos à alíquota zero.

III. Crédito. Produtos para movimentação de cargas. Embalagens para transporte.

O Recorrente pleiteia a reversão da glosa de créditos apurados em decorrência da aquisição de bens utilizados na movimentação dos produtos fabricados (cargas), em especial os pallets e, também, as embalagens para transporte.

Segundo ele, referidos produtos são essenciais às suas atividades, em face das rigorosas normas de higienização e manutenção da qualidade, que são de observância obrigatória no setor da agroindústria, exercendo os pallets função primordial na movimentação de cargas, pois impedem “o contato do produto com a superfície do chão, o que é imprescindível ao cumprimento das exigências sanitárias dos órgãos reguladores, para a fabricação e comercialização dos produtos.”

Argumenta, ainda, que os pallets são “utilizados no processo produtivo, pois nas diversas das suas etapas são necessários para o deslocamento das matérias primas, em condições de higiene, sendo ainda utilizados para a armazenagem dos produtos acabados, até que sejam transportados para comercialização”, em conformidade com o Anexo I do Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de boas práticas e fabricação para estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos (Portaria nº 326/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde).

Quanto ao material de embalagem para transporte, argumenta o Recorrente que ele é necessário à manutenção das condições de higiene e qualidade dos produtos alimentícios produzidos, desde a saída do estabelecimento fabril até a sua colocação nas gôndolas dos pontos de comercialização.

Na diligência determinada por esta turma julgadora, a fiscalização posicionou-se pela manutenção da glosa de créditos referentes aos pallets e big bags, bem como de caixas de papelão, caixas plásticas, caixas de isopor, fitas adesivas, cartelas, etiquetas e papel, por falta de previsão legal.

Este CARF tem larga jurisprudência no sentido de reconhecer o direito de desconto de créditos nas aquisições de pallets e de embalagens para transporte, conforme se verifica das ementas a seguir reproduzidas:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

(...)

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS. AQUISIÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS DE REFORMA, REMESSA PARA CONSERTO E RETORNO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições. Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de pallets e sua reforma, uma vez que preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios. (Acórdão nº 3101-002.642, rel. Sabrina Coutinho Barbosa, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens e **pallets**, para **proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos** fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas. (Acórdão nº 9303-016.028, rel. Vinicius Guimarães, j. 08/10/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

PALETES. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com **pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos** dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, **os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições**. (Acórdão nº 3202-001.851, rel. Juciléia de Souza Lima, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de **bens utilizados no transporte dos produtos (as chamadas big bags), essenciais à sua conservação, manuseio, transporte e guarda, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas**, tanto na condição de insumos, quando como elementos inerentes à armazenagem. (Acórdão 3201-010.852, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 22/08/2023 – g.n.)

A conservação de produtos alimentícios perecíveis durante o transporte, em operações de venda, entre estabelecimentos ou internamente no parque produtivo, é matéria regulamentada nacional e internacionalmente, razão pela qual as medidas tomadas pelas empresas que atuam no setor se mostram não apenas essenciais, mas imprescindíveis, sob pena de se inviabilizar o negócio.

Esse entendimento encontra-se consolidado na súmula CARF nº 235, *verbis*:

SÚMULA CARF Nº 235

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse sentido, vota-se, com base nos incisos II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por reverter as glosas de créditos relativos a aquisições de pallets, big bags e material de embalagem (caixas de papelão, caixas plásticas, caixas de isopor, fitas adesivas, cartelas, etiquetas e papel) utilizados no transporte de matérias-primas, produtos em elaboração ou produtos acabados.

IV. Crédito. Despesas com frete.

O Recorrente pleiteia o direito a crédito em relação a despesas com frete na aquisição de mercadorias junto a fornecedores e na venda dos produtos por ele fabricados, incluindo frete referente a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Na diligência, a fiscalização constatou a ausência de documentação comprobatória dos referidos gastos, não tendo o Recorrente se insurgido, nas petições apresentadas após ciência das informações fiscais, acerca dessa constatação.

Junto ao Recurso Voluntário, o Recorrente havia trazido aos autos somente um laudo técnico atestando a essencialidade dos produtos transportados, em razão da necessidade de os manter congelados durante o transporte.

Além disso, em relação ao frete referente a produtos acabados entre estabelecimentos, trata-se de matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 217: Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Nesse sentido, por falta de prova, bem como em razão de se tratar de matéria sumulada no CARF em sentido contrário ao pretendido pelo Recorrente, mantêm-se as glosas de créditos respectivas.

VI. Crédito. Combustíveis.

O Recorrente discorda da glosa de créditos decorrentes da aquisição de combustíveis empregados no processo industrial, tais como GLP, diesel, gás e lenha, pois, segundo ele, tal direito encontra suporte legal no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já tendo sido, inclusive, reconhecido pelo próprio CARF.

De acordo com o Recorrente, os combustíveis, necessários à sua atividade, são utilizados em máquinas empregadas no processo de produção, fornos, empilhadeiras etc.

No despacho decisório, no acórdão de primeira instância e nos relatórios de diligência, não consta referência expressa à glosa de créditos em relação a combustíveis, não tendo o Recorrente contestado tal situação nas petições apresentadas após a ciência dos relatórios de diligência.

No despacho decisório e nos relatórios de diligência, consta que os demais itens glosados, não identificados de forma específica, o foram em razão da falta de comprovação; assim, não tendo o Recorrente se contraposto a isso, nada há a prover neste item.

VII. Crédito. Ferramentas. Materiais usados em máquinas e equipamentos.

O Recorrente pleiteia o direito a crédito na aquisição de ferramentas e de materiais usados em máquinas e equipamentos, como parafuso, arrolamento, arruela, porca, tubo, correia etc., que, segundo ele, são utilizados na fabricação de alimentos.

Neste item, a situação fática e a conclusão são as mesmas do item anterior, nada havendo a prover aqui também.

VIII. Crédito presumido. Insumos com alíquota zero. Aquisições junto a pessoas físicas e cooperativas. Percentual.

O Recorrente alega que apurara créditos decorrentes da aquisição de produtos da agroindústria que, nos termos da Lei nº 10.925/2004, conferem direito ao crédito presumido.

Segundo ele, todos os produtos adquiridos à alíquota zero e que estejam elencados no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, conferem direito ao crédito presumido da agroindústria.

Nas Informações Fiscais decorrentes da diligência, a fiscalização assim se posicionou:

Linha 18 da Ficha 04 do Dacon

O quesito 07 do TIF n.º 688-2024 **solicitou a relação das notas fiscais de aquisição de insumos que dão suporte ao crédito presumido** da atividade agroindustrial registrado na Linha 18 da ficha 04 do Dacon.

Não obstante, **a contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória.**

A resposta à intimação nada menciona acerca da planilha eletrônica solicitada.

Dessa forma, **o crédito** registrado na Linha 18 da Ficha 04 do Dacon **deve ser integralmente glosado por conta de ausência de documentação comprobatória.**

[...]

6. Linha 18 da Ficha 04 do Dacon

Após a **retificação da Ficha 04 do Dacon, a Linha 18 contempla apenas o crédito presumido decorrente dos gastos com aquisição de insumos agropecuários de pessoas físicas, já que a contribuinte migrou da Linha 18 para a Linha 02 os gastos com aquisição de insumos de** cerealistas, pessoas jurídicas agropecuaristas e **cooperativas de produção agropecuária**, tendo em vista o entendimento exposto na Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit n.º 214, de 2009.

A Ficha 04 do Dacon reproduzida pela contribuinte (termo de anexação de arquivo não paginável - fl. 380) registra o crédito presumido da Linha 18 (antes e após a retificação), conforme cópia abaixo:

(...)

Como foi observado na informação fiscal n.º 1.464-2024, **a contribuinte, embora intimada, deixou de apresentar a documentação comprobatória do crédito presumido.**

Dessa forma, o crédito remanescente da retificação na Linha 18 deve ser integralmente glosado por ausência de documentação comprobatória. (g.n.)

Verifica-se dos excertos supra que o fundamento da glosa de créditos presumidos decorreu de deficiência probatória.

Na segunda petição após a realização da diligência, o Recorrente se manifestou acerca do reconhecimento parcial do crédito presumido, não contestando, na ocasião, o que restara indeferido.

Nesse contexto, em relação a eventual parcela do crédito reconhecido pela fiscalização, há que se aplicar, no que tange à alíquota de apuração do crédito, a súmula CARF nº 157, *verbis*:

Súmula CARF nº 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será

determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Nesse sentido, dá-se parcial provimento neste item, para reconhecer eventual crédito presumido da agroindústria reconhecido pela fiscalização na diligência, bem como para aplicar o percentual da alíquota com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da súmula CARF nº 157.

IX. Crédito. Aluguel de máquinas e equipamentos.

O Recorrente pleiteia o direito a crédito quanto ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados em suas atividades, com base no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (g.n.)

Na primeira Informação Fiscal decorrente da diligência, a fiscalização assim se posicionou:

Linhas 03, 04, 05, 06 e 07 da Ficha 04 do Dacon

Os quesitos 02 a 05 do TIF n.º 688-2024 solicitaram as memórias de cálculo dos gastos com serviços insumos, energia elétrica, aluguéis de prédios, aluguéis de máquinas e equipamentos, despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda.

A reprodução parcial da Ficha 04 do Dacon, abaixo, demonstra que houve o registro de gastos com os citados itens:

(...)

Não obstante, a contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória.

A resposta à intimação nada menciona acerca das planilhas eletrônicas solicitadas.

Dessa forma, os gastos registrados nas citadas Linhas da Ficha 04 do Dacon são integralmente glosados por conta de ausência de documentação comprobatória. (g.n.)

Em sua manifestação após a ciência do relatório fiscal de diligência, o Recorrente nada diz sobre a conclusão supra, razão pela qual se conclui não haver nada a prover neste item.

X. Crédito. Bens adquiridos para revenda.

O Recorrente pleiteia, genericamente, o reconhecimento integral dos créditos em aquisições de bens destinados à revenda (linguiça, salsicha, frango, mortadela etc.).

Não se tem informação nos autos acerca da glosa de créditos da espécie, razão pela qual referida matéria não deve ser conhecida.

XI. Crédito. Aquisições com suspensão.

O Recorrente pleiteia o direito a crédito nas aquisições com suspensão, pois, segundo ele, referidos insumos foram adquiridos com tributação pelas contribuições PIS/Cofins nas fases anteriores, de forma que o direito ao valor integral do crédito se faz absolutamente válido.

Argumenta, ainda, que a venda com suspensão das contribuições, antes uma faculdade, somente se tornou obrigatória com a edição da Instrução Normativa nº 977/2009, art. 4º, que alterou a IN nº 660/2006 para incluir no dispositivo o vocábulo "obrigatória", devendo-se considerar, ainda, a revogação do Anexo I da IN 660/2006 que estabelecia a obrigação de ser firmado termo de declaração pela pessoa jurídica adquirente dos produtos.

Alternativamente, pleiteia o reconhecimento do crédito presumido da agroindústria.

Na primeira manifestação do Recorrente após a realização da diligência, ele fez referência à Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit n.º 214/2009, formulada por empresa por ela sucedida, na qual se concluiu “pelo direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de insumos da agroindústria pela alíquota integral do PIS, isto é, pelo percentual de 1,65%, entre o período de 01/08/2004 (data da publicação da Lei n.º 10.925/2004) e 04/04/2006 (data da publicação da IN 606/2006, que determinou a suspensão da exigibilidade das contribuições).”

No segundo relatório de diligência, a fiscalização reconheceu o direito a crédito em relação a parte dos itens contestados pelo Recorrente, mas não abarcando as aquisições com suspensão. Os créditos não reconhecidos nessa ocasião decorreram da não apresentação de documentação comprobatória.

Na segunda manifestação, o Recorrente não mais aborda essa questão, razão pela qual nada há a deferir neste item.

XII. Crédito. Energia elétrica.

Sobre os créditos relativos aos gastos com energia elétrica, a fiscalização assim se manifestou no segundo relatório de diligência:

4. Linha 04 da Ficha 04 do Dacon

Quanto aos gastos registrados na Linha 04, **a contribuinte atendeu o TIF n.º 10.733 2024 e a memória de cálculo apresentada** (Termo de Anexação de

Arquivo Não Paginável - fl. 418) **comprova os gastos com consumo de energia elétrica**, logo, o crédito registrado na linha 04 da Ficha 04 do Dacon deve ser restabelecido. (g.n.)

Assim, tendo-se em conta o disposto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,² dá-se provimento a este item do recurso para reconhecer o direito ao desconto de créditos decorrentes dos gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

XIII. Créditos. Demais insumos.

Por fim, o Recorrente pleiteia, genericamente, o direito a todos os demais créditos escriturados no Dacon que haviam sido glosados pela fiscalização.

Na diligência, a fiscalização posicionou-se favoravelmente à reversão da glosa de créditos em relação a insumos importados devidamente tributados, conclusão essa adotada neste voto.

XIV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias estranhas aos presentes autos, e, na parte conhecida, por lhe dar parcial provimento no sentido de reverter a glosa de créditos em relação a (i) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado independentemente da data de sua aquisição, abrangendo máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, (ii) pallets, big bags e material de embalagem (caixas de papelão, caixas plásticas, caixas de isopor, fitas adesivas, cartelas, etiquetas e papel) utilizados no transporte de matérias-primas, produtos em elaboração ou produtos acabados, em conformidade com a súmula CARF nº 235, (iii) crédito presumido da agroindústria reconhecido pela fiscalização na diligência, aplicando-se o percentual da alíquota com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da súmula CARF nº 157, (iv) gastos com energia elétrica e (v) insumos importados devidamente tributados.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hécio Lafetá Reis

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;