



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



**Processo nº** 10925.901879/2011-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.217 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 8 de abril de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULANTE.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/COFINS o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. NÃO ENQUADRAMENTO.

Não se enquadra como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o gasto na aquisição de embalagem para transporte por ser adicionada após concluído o processo de produção do bem.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO PREDIAL. NÃO CABIMENTO. CREDITAMENTO POR MEIO DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Para o aproveitamento do crédito relativo a gastos com a aquisição de bens e serviços utilizados na manutenção predial, o contribuinte deve atender dois requisitos: demonstrar nos autos que os serviços foram realizados na área fabril e incorporar os gastos ao ativo imobilizado para, então, requerer o crédito a partir da depreciação. Não há previsão legal para a tomada de crédito dessas despesas como insumo.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONSERVAÇÃO E LIMPEZA, MATERIAL DE SEGURANÇA, PEÇAS DE REPOSIÇÃO, TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE FILIAIS. ENQUADRAMENTO.

Enquadram-se como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, as despesas relacionadas com a aquisição de bens e serviços relativos à reposição de peças de máquinas utilizadas no processo produtivo, material de segurança, conservação e limpeza e transferência de insumos e de produtos em elaboração entre filiais por se conformarem com o conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE EM OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO ENQUADRAMENTO.

A mera transferência de produto acabado para centro de distribuição não se enquadra no frete na operação de venda de que trata o inciso IX da Lei nº 10.833/2003.

PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO NA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA COM BASE NO PRODUTO FABRICADO. 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 empresa, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

PIS/PASEP NA IMPORTAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. FATO GERADOR.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração de PIS/PASEP poderão descontar crédito em relação às contribuições que incidem sobre a importação, desde que tenham sido efetivamente pagas.

Para efeito do cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação.

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO. PIS/COFINS. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 125.

Não incide correção monetária ou juros sobre pedido de ressarcimento das contribuições de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos relativos a armazenagem e, por voto de qualidade, em não conhecer dos argumentos relativos a crédito na importação, vencidas as conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa, que conheciam esta matéria. Em relação à proposta de diligência, acordam por voto de qualidade em rejeitá-la, vencidas as conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: a) reverter as glosas relativas a frete sobre compras de bens para revenda (item 1), peças de reposição de máquinas e serviços gerais (item 2.1), material de segurança (item 2.3), reversão parcial de conservação e limpeza e frete (itens 2.4 e 2.6), transferência de insumo e produtos em elaboração (item 3.3); e, b) em relação ao crédito presumido das atividades agroindustriais (item 4), determinar que se aplique a alíquota com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela recorrente, utilizando-se a alíquota de 60% quando os produtos finais forem dos capítulos 2, 4 ou 16 da NCM, com exceção para o leite in natura, e a alíquota de 35% quando forem produtos do capítulo 19. Vencidas as conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa, que deram provimento parcial em maior extensão, para reverter também as glosas relativas a embalagens de transporte e frete de produto acabado para centro de distribuição.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/PASEP-Mercado Interno, no montante de R\$ 166.729,60, apurados no regime não-cumulativo e relativos ao 1º trimestre de 2007.

O pedido foi objeto de ação fiscal pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba, tendo sido o contribuinte intimado a entregar relação dos pagamentos efetuados, Livro de apuração do ICMS, comprovantes de pagamento de PIS/Cofins-Importação, fluxograma, demonstrativo de exportações, relação dos insumos por TIPI, memória de cálculo da receita de exportação, cópias de Dacon e notas fiscais. Por meio do Despacho Decisório às fls. 10 a 30, decidiu-se pelo deferimento parcial do ressarcimento, no valor de R\$ 144.881,78, sem acréscimo de taxa Selic, em decorrência das glosas efetuadas ao crédito tomado quanto a:

- aquisição de bens para revenda (aquisição de pessoa física);
- bens e serviços utilizados como insumos (material de uso geral, embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, conservação e limpeza, manutenção predial, ovos incubáveis, frete no transporte de documentos e insumos entre as filiais);
- armazenagem e frete na venda (gastos com transporte de produtos acabados entre filiais);
- crédito presumido das atividades agroindustriais, art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e, por fim,
- créditos a descontar na importação, art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

Nos Anexos ao Despacho Decisório temos a relação das notas glosadas, organizadas por fundamento legal (fls. 199 a 961).

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou suas contrarrazões e instruiu o recurso com uma amostra de notas fiscais (compra de matérias-primas, fretes pagos na compra de insumos, etc.), fluxo do seu processo produtivo, consolidado dos pagamentos de frete e armazenagem, documentos de constituição e representação da empresa (fls. 32 a 194).

A Delegacia da Receita Federal em Curitiba negou provimento à Manifestação de Inconformidade por meio do Acórdão nº 06-61.978 (fls. 964 a 996), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

**PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.**

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

**OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL.**

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de produção de ovos para incubação correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a créditos da não cumulatividade.

**NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. TRANSPORTE.**

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

**NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO PREDIAL.**

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento.

**NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e do PIS/Pasep.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO.**

Os créditos presumidos da agroindústria, no período em análise, somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento ou compensação.

**CRÉDITOS PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.**

A alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/Pasep e de Cofins a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinada em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.**

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

Os créditos devem ser apropriados no período de apuração em que foram gerados, requerendo, portanto, a retificação do Dacon e da DCTF correspondentes.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 11.06.2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem constante às fl. 1.001, e protocolizou seu recurso em 21.06.2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 1.002.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 1.004 a 1.056), defendeu, inicialmente, que se adotasse como conceito de insumo a linha intermediária que prevalecia em diversos julgados do Carf, pelo qual insumo coincidiria com o custo de produção, e contestava os itens a seguir relacionados, que reproduzo na forma como organizado pela recorrente:

2.1. Conceito de insumo

- 2.1.a) Peças de reposição de máquinas e equipamentos;
- 2.1.b) Material de embalagem utilizada no transporte e etiquetas
- 2.1.c) Material de segurança
- 2.1.d) Produtos e serviços utilizados na conservação e limpeza
- 2.1.e) Materiais e serviços utilizados na manutenção predial

2.2. Serviços de transporte – Linha 7 das Fichas 6A e 16A do Dacon

- 2.2.a) Despesas de armazenagem
- 2.2.b) Transferência de produto acabado para centro de distribuição
- 2.2.c) Transferência de insumos e de produtos em elaboração
- 2.2.d) Frete na operação de venda

2.3. Serviços de transporte – Linhas 1, 2 e 3 das Fichas 6A e 16A do Dacon

2.4. Crédito presumido – atividades agroindustriais

2.5. Créditos a descontar – PIS/Pasep e COFINS paga na importação

2.6. Atualização do crédito pela taxa Selic

Anexou ao Recurso Voluntário planilhas de consolidação das informações relativas a despesas de armazenagem, a frete de transferência de produto acabado para centro de distribuição, a frete sobre transferência de insumos entre unidades produtivas e a frete na operação de venda (fls. 1.057 a 1.396).

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3002-001.217 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10925.901879/2011-00

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão travada inicialmente neste litígio, sobre o alcance do conceito de insumo, não se sustenta mais após a decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, vinculante para este Conselho, uma vez tratar-se de decisão definitiva em julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos. Assim, no tratamento da matéria deve ser adotado o entendimento do julgado, do qual reproduzo parte da ementa:

b) o **conceito de insumo** deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância de determinado item** - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifado)

Entretanto, para viabilizar a aplicação desse conceito, que carece de alguma objetividade, faz-se necessário trazer as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como suas:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....  
Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, **há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**(grifado)

Ainda nesta busca de um contorno mais preciso para os parâmetros a serem adotados para o julgamento da matéria, trago a idéia da subtração, na forma como apresentada no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto, já que no trecho acima é abordada apenas de passagem. A ver:

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.**  
(grifado)

Um outro aspecto que deve ser destacado neste preâmbulo diz respeito aos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, que tiveram provimento negado pelo Tribunal Superior, por não ter sido a questão suscitada anteriormente. Tais embargos visavam ao esclarecimento sobre a possibilidade de se tratar como insumos as despesas cujo creditamento é expressamente vedado pela legislação.

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como decorrência, nos casos em que a hipótese de creditamento foi tratada de forma apartada, em inciso próprio, como energia elétrica, armazenagem ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda, trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição, que são critérios exclusivos para insumos. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, apesar de estarem perfeitamente caracterizados como insumo, de nada adianta discutir a sua essencialidade ou relevância.

Portanto, em resumo, o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de: i) essencialidade, assim considerado o item por sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerado o item por sua importância ou, mesmo quando não seja indispensável para o processo produtivo ou para a prestação do serviço, integra o processo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. Esses critérios são de aplicação exclusiva para a delimitação do conceito de insumo - inciso II. Nas demais hipóteses expressas de permissão ao creditamento (incisos remanescentes do art. 3º), bem como nas hipóteses de vedação ao creditamento (§§ 2º e 3º do art. 3º), deve ser adotada uma leitura conforme à letra, conforme ao texto legal, que não apresenta lacuna, dubiedade ou obscuridade.

Por fim, a aferição do atendimento à condição para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa, que, no nosso caso, dedica-se à industrialização de produtos cárneos, como carne congelada e embutidos em geral, bem como pratos prontos e semi-prontos, como lasanha e pizza.

Passemos à análise das matérias contestadas.

### **1. Aquisição de bens para revenda – Linha 1/ficha 6A/Dacon**

Das glosas aos valores lançados na Linha 1 da ficha 6A do Dacon, a recorrente contestou apenas aquelas relativas aos fretes, mas tratou da matéria dentro da Seção 2.3 Serviços de Transporte, agrupada com outras modalidades de frete. Entretanto, achei mais apropriado trata-la neste tópico, seguindo a organização da fiscalização. As notas glosadas neste item encontram-se no Anexo I ao Despacho Decisório, às fls. 199 e 200.

A análise conjunta desse Anexo I e de algumas notas juntadas pela recorrente, às fls. 85 a 98, nos mostra que as notas cuja descrição na planilha é “frete sobre compras” referem-se realmente ao frete pago na compra de produtos acabados da empresa Bertin Ltda. Trata-se da aquisição de hambúrguer, kibe e lingüiça, entre outros produtos cárneos, claramente um tipo de produto acabado, tudo indicando ter sido adquirido para revenda. Os conhecimentos de

transporte foram apresentados em par com as respectivas notas fiscais de venda da mercadoria e estão vinculados por informações cruzadas, ou seja, o conhecimento de transporte faz referência à nota fiscal de venda, ao passo que a nota fiscal de venda informa os dados do veículo transportador. Ressalte-se que foi realizada uma verificação por amostragem, nos documentos legíveis.

Por certo que o frete, em si, não é passível de ser creditado na condição de bem adquirido para revenda, mas quando suportado pelo adquirente e vinculado documentalmente à operação de compra, como foi o caso, é um custo de aquisição que deve integrar o valor final do bem adquirido para fins de cálculo do crédito passível de ser tomado. Por esse motivo entendi que estes valores deveriam ser mantidos nesta seção, e não na de fretes.

Portanto, considerando a plausibilidade dos argumentos e os documentos do processo, entendo que deve ser revertida a glosa no que tange apenas as notas fiscais constantes do Anexo I do Despacho Decisório em que conste a descrição “frete sobre compras”.

## **2. Bens e serviços utilizados como insumo - Linhas 2 e 3/Ficha 6A/Dacon**

Neste tópico trataremos das aquisições de bens e serviços variados, lançados nas Linhas 2 e 3 da Ficha 6A do Dacon, glosadas porque a fiscalização entendeu que não se enquadravam no conceito de insumo, inciso II da Lei nº 10.637/2002. As notas fiscais glosadas encontram-se no Anexo II – Insumos e Serviços, às fls. 201 a 763.

### **2.1 Peças de reposição de máquinas e serviços gerais**

Este tópico, que corresponde à alínea c) do Despacho Decisório, à fl. 18, trata dos gastos com peças para máquinas e equipamentos, peças de manutenção, serviço de lavagem de roupas, serviços de torno, serviços de conserto de equipamento, locação de guindastes, instalação de equipamentos, etc.

A DRJ indeferiu o recurso porque tais bens não teriam sofrido alterações no processo produtivo e o contribuinte não trouxe prova do seu uso no processo produtivo.

A recorrente, por sua vez, defendeu que não cabia aplicar o critério restritivo de IPI de não estar em contato ou sofrer alterações. Quanto à ausência de provas, argumentou não haver razoabilidade nesta observação, uma vez que a própria fiscalização consignou que dentre os bens e serviços utilizados na produção, apenas os que se enquadraram como matéria-prima, produtos intermediários ou embalagem foram considerados. Ou seja, nem a fiscalização teria contestado que foram utilizados nas atividades industriais. Rejeitou-os apenas porque, à época, se adotava um conceito de insumo equivalente ao IPI.

Pelo que consta do Despacho Decisório sobre esses itens, bem como da leitura dos exemplos acima relacionados, é razoável concluir-se que boa parte são bens ou serviços utilizados no processo produtivo, essencialmente para a manutenção nas máquinas. Em relação ao serviço de lavagem de roupas, deve ser incluído pelo critério da relevância, em que se determina que sejam considerados insumos os gastos por imposição legal. Como tratamos de indústria de alimentação humana, sujeita a rigorosos padrões de higiene, o gasto com roupas deve ser incluído.

Assim, diante do conceito de insumo que devemos adotar, esta glosa deve ser revertida.

## 2.2 Embalagens de transporte e etiquetas

De acordo com a alínea b) do Despacho Decisório (fl. 17), esta glosa contempla caixas de papelão e etiquetas de uso interno, tendo sido informado que, em diligência à empresa realizada em 08.12.2008, verificou-se que as embalagens denominadas “cxs” são utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias.

No Recurso Voluntário, a recorrente faz extenso arrazoado para explicar porque embalagem é insumo e integra o processo produtivo, inclusive no sentido de que a exclusão da embalagem de transporte decorre da utilização do conceito de insumo vinculada ao IPI. E contesta que se trate apenas de embalagens de transporte. Afirma que são em sua maioria embalagens com acabamento sofisticado, estampas, rótulos, com o objetivo de valorizar o produto, com capacidade inferior a vinte quilos. Em relação às embalagens que são invólucro externo das embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, quer seja em relação à higiene, como à temperatura, o que significa que é ainda etapa do processo produtivo. Toda essa argumentação se desenvolve ao longo de cinco folhas do Recurso.

Como a recorrente apenas alega que há outros tipos de embalagem, para além da embalagem de transporte, mas não traz qualquer elemento prova, como a nota de compra da embalagem, que mostre seu fabricante, material, aspecto, etc. e, por outro lado, a fiscalização consignou que verificou tal aspecto em diligência à empresa, trato este item na forma como descrito no Despacho Decisório.

Me parece que o esforço dispendido na tentativa de conceituar o que seja insumo, inclusive pelo STJ, visa a definir o termo à luz da legislação própria de PIS e de Cofins, sem importar definições e características da legislação do IPI ou do IRPJ. Se assim o é, e eu creio que seja, tal conduta deve ser adotada integralmente, não cabendo pinçar, quando conveniente, certos aspectos de outras legislações que não encontram suporte nas normas próprias de PIS/Cofins. A recorrente não quer que se adote as premissas de IPI no que toca à exigência de contato ou desgaste, mas muda de posição quando é para equiparar embalagem à insumo, que é também um conceito oriundo do IPI. Há de se ter o mesmo peso e a mesma medida.

Insumo, no sentido mais simples e básico, seria aquilo que é necessário para produzir um bem. Tendo o bem produzido em mente – peguemos lingüiça, um dos produtos finais da recorrente –, por óbvio que caixa de papelão não é insumo para a produção de lingüiça.

Tratar a aplicação de embalagem como processo de industrialização e, por decorrência, considerar embalagem como equivalente a uma matéria-prima ou a um produto intermediário é uma liberalidade possível para o legislador, que entendeu conveniente fazê-lo para os propósitos de incidência do IPI, não para a definição do que é a industrialização. Tanto é assim que consta do RIPI que industrialização é uma operação exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, apenas. A embalagem entra quando a legislação delimita o campo de incidência de imposto.

Voltando ao nosso produto final, sem recorrer à legislação de IPI, não vejo como seria possível considerar a caixa de papelão como insumo. Não há dúvida de que a embalagem é relevante para a proteção e o transporte do produto, mas não compõe o processo produtivo, pois incorporada após produzida a lingüiça.

Busco nas razões de decidir contidas no REsp nº 1.221.170/PR uma forma de tratar embalagem de transporte como insumo, mas também não encontro. Não pode ser considerado insumo pelo critério da essencialidade, visto que o item essencial é aquele que constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo”. A embalagem não é nem

estrutural, nem inseparável. Pelo critério da relevância também não se enquadra, pois embora seja um critério mais amplo, abranja itens que não são indispensáveis à elaboração do próprio produto, para ser considerado relevante é necessário que o item *“integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g. o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g. equipamento de proteção individual – EPI)”*.

Por esses motivos, mantenho a glosa às embalagens de transporte.

Já em relação às etiquetas, nada há como argumento ou explicação sobre o produto ou a sua utilização. No Recurso Voluntário, desenvolveu-se bem a argumentação sobre a embalagem, com argumentos apropriados para essa discussão, e ao final, no último parágrafo, juntou-se a palavra etiqueta, vinda do nada. Pela ausência de razões e provas, irei manter a glosa às etiquetas, pois não cabe ao julgador construir a defesa da recorrente.

### **2.3 Material de segurança**

No rol de gastos com material de segurança constam aquisições de avental, bota, botina, capacete, creme protetor, meia, protetor auricular, protetor facial, etc., conforme consta da alínea d) do Despacho Decisório, à fl. 18.

Sobre esse tipo de material, que se caracteriza como equipamento de proteção individual (EPI), de uso obrigatório pelos funcionários que trabalham em indústrias, há disposição expressa no REsp nº 1.221.170/PR no sentido de que deve ser reconhecido o direito ao creditamento, por ser gasto decorrente de imposição legal.

Assim, entendo que essa glosa deve ser revertida.

### **2.4 Conservação e limpeza**

Já na relação de material de conservação e limpeza, vemos pela alínea e) do Despacho Decisório à fl. 18, que foram glosados itens como desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia, etc.

De um modo geral, os gastos com conservação e limpeza seguiriam o mesmo tratamento do item anterior, pelos mesmos fundamentos. Em uma indústria que produz produtos destinados à alimentação humana devem ser adotados rigorosos padrões de higiene. Ocorre que a lista nos mostra que foram reunidos neste item despesas como serviço de ajardinamento ou conserto de bens móveis, que não atendem a essa definição.

Passemos então às considerações do Recurso Voluntário sobre o tópico. Vemos que tratam exclusivamente da defesa da tese de que tais bens e serviços decorrem de exigência legal, o que os torna indispensáveis, devendo ser tratados como insumo, posição com diversos precedentes no Carf. E nada mais.

Constata-se que a qualidade da defesa muda bastante de uma matéria para outra, em algumas com argumentação robusta e notas fiscais organizadas para que se compreenda a relação entre elas, enquanto em outros casos, como neste, nada traz a recorrente de relevante para que lhe seja reconhecido o direito. Vejo uma certa negligência em relação ao ônus probatório que lhe cabe em um processo de ressarcimento.

Assim, da análise do Anexo II da planilha de glosas efetuada pela fiscalização (relação Insumos e Serviços), entendo que devam ser revertidas apenas aquelas que inequivocamente tratam da conservação e limpeza na atividade industrial ou decorrem de

exigência legal, tais como desinfetante, detergente, vassouras, esponja, inseticida, kit salmonela, serviço de lavanderia, análise laboratorial, limpeza e higienização de duto, serviço de controle de pragas, serviço de limpeza, serviço de laboratório, desentupimento, desmontagem e higienização da câmara de descongelamento, limpeza de fossa e outros bens e serviços similares.

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas a gastos com serviço de ajardinamento, conserto de bens móveis e outros bens ou serviços indefinidos que não se enquadrem no rol acima.

### **2.5 Manutenção predial**

Este item engloba bens e serviços como argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneira, concreto usinado, eletroduto, condutele, joelho, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc. Ou seja, este item abrange os produtos e peças utilizados na construção civil, aí incluídas as instalações hidráulicas e elétricas, e os serviços contratados para o mesmo fim. No Despacho Decisório, corresponde à alínea f) na folha 18.

O crédito sobre este tipo de despesa somente pode ser reconhecido quando demonstrado que foi efetuado na área fabril, industrial. Ademais, não é possível tomar o crédito diretamente sobre os valores de aquisição de bens e serviços – o valor de construções ou benfeitorias deve ser incluído no ativo imobilizado e o creditamento se dá em relação às despesas de depreciação. Esse é o procedimento previsto em lei para os gastos com edificações e benfeitorias, bem como máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, incisos VI e VII do art. 3º da Lei 10.637/2002.

Contudo, nenhum dos requisitos foi atendido. Não há qualquer informação sobre onde ou como foram utilizados tais materiais e serviços. E o pedido de reconhecimento de crédito foi feito de forma equivocada, porque considerado sobre o valor de aquisição dos bens ou serviços, e não sobre a depreciação, como determina a Lei.

Portanto, nego provimento por esses dois motivos.

### **2.6 Frete - Linhas 2 e 3/Ficha 6A/Dacon**

Na alínea h) do Despacho Decisório temos a glosa a despesas de frete lançadas nas Linhas 2 e 3 da ficha 6A do Dacon. Ressalto que neste item tratamos dos fretes relacionados apenas nestas linhas, sendo as glosas à Linha 7 tratadas em seguida.

Segundo a fiscalização, estas glosas abrangem serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos, de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa.

Os fretes relativos ao transporte de insumos e produtos em elaboração entre filiais estão claramente contidos no conceito de insumo nos moldes como delimitado pelo STJ, motivo pelo qual a glosa deve ser revertida em relação a estes itens. Por certo que frete não é insumo, mas na situação em que está, vinculado à aquisição de insumo ou produto em elaboração, incorpora-se ao valor final do bem. Neste caso não vejo necessidade de maior exame das provas pois que a identificação do gasto foi efetuada pela fiscalização, apenas que utilizou-se de um conceito de insumo que não é mais adotado.

Por outro lado, transporte de documentos não guarda relação com o processo produtivo e não dá direito a crédito, devendo ser mantida a glosa às notas que tratem de tais despesas.

Logo, das notas glosadas neste item, devem ser revertidas apenas aquelas que se referem ao transporte de insumos e de produtos em elaboração entre filiais.

### 3. Armazenagem e frete na operação de venda – Linha 7/ficha 6A/Dacon

De acordo com o Despacho Decisório (fls. 20 e 21), dos gastos informados como armazenagem e frete em operação de venda, foram glosadas as notas fiscais que, a despeito serem classificadas como frete de vendas, tratavam de gastos com transporte de produtos entre filiais (produção-produção e produção-vendas), porque não se enquadravam como frete em operação de venda. Seriam, segundo seu entendimento, despesas operacionais que não geram direito ao creditamento por falta de expressa previsão legal.

Diante do indeferimento, na linha de defesa inicial o contribuinte afirmou que os valores de frete alocados na Linha 7 do Dacon consistiam em três tipos de frete, conforme consta da sua Manifestação de Inconformidade, *in verbis*:

Os documentos acostados infirmam alegação da autoridade fiscal, ou seja, os serviços de transporte glosados não dizem respeito a transferência entre estabelecimentos. São **fretes sobre vendas à clientes; fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial.**

Tendo em vista as alegações acima e os documentos relacionados juntados aos autos, assim se posicionou a DRJ:

No caso em tela, todavia, a contribuinte limitou-se a anexar uma variedade de documentos, a título exemplificativo, argumentando que se referem a fretes de vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial, **sem vincular qualquer destes documentos com as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.**

Ressalte-se que **é dever dos contribuintes vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem.**

A atividade de “provar” não se limita a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito.

Na realidade, **resta claro que a manifestante entende que quaisquer despesas com fretes**, sejam fretes de produtos acabados destinados a venda, sejam entre seus estabelecimentos, **concedem direito a crédito, pois as considera insumos da produção.** E procedeu com apuração de seus créditos da forma que entende.

Em conclusão, fretes relativos às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa, não custo de produção, não podendo ser classificados como insumos os serviços correspondentes. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu

processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Cofins não cumulativo.

Assim sendo, resta mantida a glosa promovida pela DRF/Joaçaba. (grifado)

Face à nova decisão desfavorável, a recorrente reformulou sua defesa, acrescentando despesas de armazenagem.

Para sustentar a nova linha de defesa, trouxe apenas argumentos e planilhas infundáveis, a despeito da exortação contida no voto, acima transcrita, em que se explica ao contribuinte o que se espera de sua produção probatória. É de clareza incontestável a demanda que se faz para que a recorrente não apenas amontoe documentos, mas estabeleça nexos entre eles, de tal forma que o julgador possa visualizar o direito que se busca.

Considero não ser o caso de converter o julgamento em diligência porque esta é a terceira vez que o contribuinte se manifesta nos autos. O Despacho Decisório foi emitido após a entrega de vasta documentação pelo interessado – e, mesmo após os defeitos apontados pela DRJ na instrução probatória, a recorrente manteve o padrão.

Portanto, frente à atuação da recorrente no desenrolar do processo, caso esta relatora encontre nos autos documentos que subsidiem a defesa, o crédito será reconhecido. Se não, será indeferido por falta de prova.

### **3.1 Armazenagem**

Esta matéria não será conhecida por tratar-se de inovação recursal. A questão não foi suscitada perante a DRJ, que dela não tratou no Acórdão recorrido, não podendo ser apreciada pela primeira vez nos autos nesta fase processual, sob pena de supressão de instância.

### **3.2 Frete de transferência de produto acabado para centro de distribuição**

Conforme o Recurso Voluntário, do valor glosado na Linha 7 a título de frete, parte refere-se, em realidade, à transferência de produto acabado para centro de distribuição, conforme relação constante do Anexo II (fls. 1.066 a 1.308). Trago as explicações carreadas:

São fretes relativos a transporte de produtos acabados transferidos das unidades produtoras para os estabelecimentos comerciais (centros de distribuição).

Neste ponto, convém esclarecer que a requerente possui diversas unidades produtoras (frigoríficos de aves e suínos e indústria de laticínios) localizadas nos Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná e Mato Grosso do Sul.

Parte dos produtos fabricados é transferida das unidades produtoras para as filiais comerciais, localizadas nos grandes centros consumidores.

Por questões de logística, o transporte das mercadorias das unidades produtoras para as filiais comerciais é realizado com veículos de grande porte.

Por sua vez, a entrega das mercadorias pelas filiais comerciais aos estabelecimentos varejistas, geralmente o pequeno varejo, é efetuada com veículos de pequeno porte, conforme os pedidos dos clientes. Convém registrar que essa formação de organização logística, é a única possível para satisfazer, razoavelmente, a demanda dos clientes ao menor custo possível.

Não se pode olvidar, também, que nos centros urbanos existem normas específicas para o tráfego de veículos de carga, limitações quanto ao acesso de veículos de maior porte, horários para a entrega de mercadorias, etc., de modo que, no caso da recorrente, seria impensável cogitar a ideia de entregar as mercadorias pelos estabelecimentos produtores, diretamente ao varejo.

Ademais, os pedidos dos clientes geralmente contemplam produtos variados, derivados de aves e de suínos e laticínios, de modo que é completamente inviável, do ponto de

vista logístico, efetuar a entrega por cada estabelecimento produtor, diretamente ao varejo.

A partir dessas considerações, conclui que o frete integra o custo da mercadoria em estoque na filial de destino. Nessa condição, gera direito ao crédito com base nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637/ 2002, ou seja, como bem adquirido para revenda (inciso I) ou como insumo (inciso II).

Trata-se de defesa curiosa, em que não se sabe exatamente em que inciso enquadrar um mesmo evento. E acredito que isso se dê porque não se enquadra em nenhum.

Se a recorrente já afirmou que se trata de mera transferência, sem compra e venda, não pode ser enquadrado no inciso I, que trata da aquisição de bens para revenda.

No inciso II, insumo utilizado na produção de bem destinado à venda, é igualmente impossível, pois como o frete pode ser insumo de um produto acabado? Para melhor explicar a questão, valho-me dos fundamentos do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão nº 9303-008.058:

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes.

São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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; (...)

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para **admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX.** Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

.....  
**3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte**

Aqui, indubitável que o serviço de frete **não pode ser considerado insumo** nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, **pois aqui não temos mais processo produtivo**. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. **Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido.**

Conclusão inequívoca é de **que não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito**. (negrito)

Portanto, o frete de produto acabado não pode ser considerado insumo pois não temos mais o processo produtivo.

Há uma linha que defende que este dispêndio seria frete em operação de venda, enquadrando-se no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Nessa tese, a expressão “operação de venda”, que consta do texto legal, seria entendida como um evento complexo, que abrange serviços intermediários para a efetivação da venda, propriamente dita, dentre esses serviços, o frete que se discute.

Me parece que tal abordagem vem contaminada desses anos recentes de discussão sobre o conceito de insumo, que culminou com uma definição pelo Tribunal Superior de contornos imprecisos, com uma dose considerável de subjetividade. O aspecto fundamental a se ressaltar é que este conceito de insumo, de aspectos sutis, não pode desvirtuar os demais incisos, em especial aqueles em que a redação não contém lacuna, obscuridade ou qualquer dubiedade, como é o caso do inciso IX – armazenagem e frete na operação de venda.

Despesa de armazenagem é o valor pago ao depositário para armazenar mercadoria. Frete em operação de venda é o valor pago a um transportador para levar a mercadoria vendida, do vendedor para o local indicado pelo comprador.

Por certo que a transferência de mercadoria acabada entre filiais ou remetida para centro de distribuição não se enquadra na definição acima. E esta definição não pode ser alargada, subjetivada ou corrompida pelos aspectos da essencialidade ou da relevância. Concluir que o frete do texto legal compõe-se das etapas intermediárias de uma operação de venda é transpor a discussão de “insumo do insumo” para os demais incisos, o que é inaceitável.

Em se tratando de reconhecimento de crédito contra a Fazenda Nacional, que tem por consequência a exclusão do crédito tributário, deve ser aplicada a interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN. É de se frisar, não falamos de interpretação restritiva, mas literal.

A literalidade das palavras contidas no inciso IX não nos permite acrescentar atividades preparatórias, paralelas ou similares ao que consta na Lei – frete em operação de venda. Somos julgadores da esfera administrativa, não legisladores.

De qualquer forma, o contribuinte defendeu, expressamente, que se enquadrasse tal frete como inciso I ou II, o que é incorreto.

Com essas considerações, voto por manter esta glosa.

### **3.3 Transferência de insumos e de produtos em elaboração entre filiais**

Conforme o Recurso Voluntário, do valor total glosado na linha 7, uma parcela corresponderia a pagamento de frete sobre a transferência de insumos de produção e de produtos em elaboração entre unidades produtivas, conforme relação do Anexo III (fls. 1.039 a 1.320). Seguem suas explicações sobre essa despesa:

Os gastos com frete de insumos de produção, referem-se a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, condimentos, embalagens, produtos semielaborados, como por exemplo: peito, coxa e sobrecoxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobrepaleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos de uma unidade produtora para outra unidade também produtora, a fim de compor um novo produto acabado.

Os gastos com transporte de insumos e de produtos semiacabados, de uma fábrica para outra, compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino, conforme se constata pelo tratamento contábil adotado pela empresa para o registro de tais gastos, os quais são registrados em conta de estoque na unidade de destino (estabelecimento industrial).

Posteriormente, na utilização do insumo na indústria, o custo total da transferência (insumo + frete) é contabilizado na conta nº 30830 – Custos Transferidos, do grupo de custeio da produção (resultado) que, acrescido dos demais custos de produção, resulta no custo total da produção do mês. Esses gastos são contabilizados na conta de Estoque de “Produtos Acabados” ou “Em Elaboração”.

Assim, o frete relativo à transferência de insumos e de produtos em elaboração, integra o custo do insumo ou do produto em fabricação e, como tal, reveste a condição de insumo de produção, com direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS, na forma preconizada pelo art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que esta glosa deve ser revertida, pois este tipo de despesa amolda-se perfeitamente ao conceito de insumo que devemos adotar. E como corretamente requereu a recorrente, não na categoria de frete em operação de venda, mas como custo agregado ao valor do insumo.

### **3.4 Frete na operação de venda**

Segundo o Recurso Voluntário, da glosa total à linha 7, há uma parte das notas que tratam do que a recorrente chamou de autêntico frete na operação de venda, conforme planilha do Anexo IV (fls. 1.321 a 1.396).

Transcrevo a argumentação expendida pela defesa na sua integralidade:

#### **2.2.d) Fretes na operação de venda**

Por fim, ainda conforme se depreende do quadro resumo acima, foi glosado da base de créditos de PIS/Pasep e de COFINS, informada na Linha 07, Fichas 06A e 16A do DACON, o valor de R\$ 10.753.896,98 relativo a fretes na operação de venda.

E os documentos que compõem o mencionado valor são os constantes no Anexo IV, do presente recurso.

Nesse caso, trata-se de autênticos fretes na operação de venda, em relação aos quais, conforme se reconhece na própria decisão recorrida, os artigos 3º, IX e 15, II, da Lei nº 10.833/2003, autorizam expressamente o desconto de créditos de PIS/Pasep e de COFINS.

Portanto, não há motivo para manter a glosa do crédito sobre os fretes na operação de venda, devendo a decisão recorrida ser prontamente reformada também quanto a esse aspecto.

Quanto ao Anexo IV a que se faz referência, trata-se de planilha elaborada pela recorrente, em que consta a unidade emissora da nota, data, número e valor, bem como as respectivas contribuições. E nada mais. Abaixo temos o início da planilha – fl.1.322, apenas a título ilustrativo.

Cooperativa Central Aurora Alimentos  
CNPJ: 83.310.441/0001-17  
Chapecó - SC



Relação de Documentos Fiscais Relativo a Frete na Operação de Venda

Valor Total Base de Cálculo PIS/Pasep e COFINS						10.753.896,98	177.484,88	817.297,17
Cod. Unidade	Descrição da Unidade	Data de Entrada	Data de Emissão	Nº do Documento	Valor Item	Base de Cálculo PIS/Pasep e COFINS	Valor PIS/Pasep	Valor COFINS
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	15/01/2007	04/01/2007	21206	25.510,00	25.510,00	420,92	1.938,76
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	15/01/2007	04/01/2007	21206	4.017,00	4.017,00	66,28	305,29
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	16/01/2007	10107	5.627,00	5.627,00	92,85	427,65
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	16/01/2007	10107	1.701,00	1.701,00	28,07	129,28
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	22/01/2007	10107	29.215,00	29.215,00	482,05	2.220,34
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	22/01/2007	10107	5.254,00	5.254,00	86,69	399,30
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	23/01/2007	10107	45.788,00	45.788,00	755,50	3.479,89
6	UNID.VENDAS RIO DE JANEIRO	23/01/2007	23/01/2007	10107	8.089,00	8.089,00	133,47	614,76

Diferentemente de outros tópicos, em que a recorrente trouxe explicações razoáveis e verossímeis, apontou exemplos e fez referência a notas juntadas aos autos, ainda que por amostragem, permitindo ao julgador formar convicção em seu favor, neste caso pecou novamente pela negligência. Temos páginas e páginas de uma planilha que não traz nenhuma informação relevante para provar que se trata do “autêntico frete na operação de venda”. Por essa planilha não se sabe se a nota era referente a um pagamento de frete, se foi destinada ao comprador, qual o CFOP utilizado, enfim, não há nada que vincule esse pagamento a uma operação de venda.

Somente por esse motivo, ausência de prova, deve ser mantida a glosa.

#### 4. Crédito presumido – Atividades agroindustriais – Lei nº 10.925/2004

A fiscalização promoveu a glosa do creditamento tomado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 porque tais créditos somente podem ser utilizados para desconto das próprias contribuições, inexistindo previsão legal para que seja requerido o seu ressarcimento. Ademais, o contribuinte aplicou incorretamente o percentual de 60% sobre os insumos (milho, suíno, aves), que deveria ter sido de 35% (fls. 21 a 23).

Em relação ao pedido de ressarcimento deste crédito específico, a recorrente desistiu expressamente do direito de recorrer por concordar que apenas com a publicação da Lei nº 12.350/2010 foi permitido tal procedimento. No caso, o pedido foi formulado em 2008.

Restou então para este Colegiado a discussão sobre a alíquota, que se defende seja definida de acordo com o produto final, e não de acordo com a classificação fiscal do insumo.

Contudo, tal divergência já foi definitivamente sanada no âmbito do Carf por meio da publicação da Súmula nº 157, que assim dispõe:

##### 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.

Dessa forma, resta ver qual a classificação fiscal dos produtos produzidos ou comercializados pela recorrente.

Não há nos autos, ou não foi detectado por esta relatora, a relação dos bens produzidos ou comercializados na época em questão. Portanto, irei tomar por base o que consta atualmente no sítio da recorrente. Transcreve-se o dispositivo legal, com a redação que vige atualmente, apenas na parte de interesse para o exame:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias** de origem animal ou vegetal, **classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23**, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05,

0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana** ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º** das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

.....  
§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - **60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º** da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16**, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

III - **35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º** das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os demais produtos.**

IV - **50%** (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o **leite in natura**, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A;

V - **20%** (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o **leite in natura**, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.

.....  
§ 10. **Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.** (grifado)

Para o que nos interessa, a Lei determina que se aplique a alíquota de 60% quando o produto industrializado classificar-se nos capítulos 2, 4 ou 16, entre outros. Segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estes capítulos contemplam:

- Capítulo 2 – Carnes e miudezas, comestíveis. Exemplos: carnes congeladas não preparadas (bovina, suína ou ave), inteiras ou em partes, triturada ou não; hambúrguer que contenha exclusivamente carne.
- Capítulo 4 – Leite e laticínios, ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros capítulos. Exemplos: leite, creme de leite e requeijão.
- Capítulo 16 – Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos. Exemplos: embutidos, conservas e outras preparações de carne bovina, suína ou de aves, como nuggets, salames, presuntos, hambúrguer (desde que qualquer outro ingrediente ou condimento tenha sido acrescentado à carne).

Dessa forma, ao insumo utilizado para produzir qualquer dos produtos acima relacionados será aplicada a alíquota de 60% sobre aquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002, exceto no caso de o produto final ser leite *in natura*, hipótese em que se aplica o inciso IV ou V do § 3º, conforme o caso.

Contudo, constatei que atualmente a recorrente também produz comida pronta congelada, como lasanha e pizza. Não há informação no processo se tais produtos foram industrializados no período em questão – 1º trimestre de 2007. Se foram, considerando que tais itens classificam-se no Capítulo 19 da NCM, que compreende as preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; e produtos de pastelaria, para os insumos neles utilizados deverá ser aplicada a alíquota de 35%.

Em resumo, o critério a ser adotado para fixação da alíquota será a classificação fiscal do produto fabricado pela agroindústria: aplica-se a alíquota de 60% se forem produtos dos capítulos 2, 4 ou 16 da NCM, com exceção para o leite *in natura*, e a alíquota de 35% se forem produtos do capítulo 19.

#### **5. Créditos a descontar – PIS/Pasep Importação – Lei nº 10.865/2004**

Esta glosa refere-se aos créditos tomados em relação às importações nas quais não ocorreu o efetivo pagamento de PIS/Pasep, que estava suspenso por se tratar de importação sob regime aduaneiro suspensivo, sem pagamento de qualquer tributo.

De acordo com a fiscalização (fls. 23 a 25), o § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 veda expressamente a tomada de crédito nesta situação. Ademais, constatou-se que o contribuinte havia incluído créditos de período anterior, tendo sido promovida a redistribuição das declarações de importação conforme sua data de registro (competência) – esclareço que o contribuinte apresentou diversos pedidos de ressarcimento semelhantes, referentes a períodos sucessivos que se iniciam a partir de 2005, e as declarações foram sendo redistribuídas conforme o período de competência, considerando-se apenas aquelas em que o tributo foi efetivamente pago.

Em sua defesa, argumentou inicialmente, na Manifestação de Inconformidade, que a divergência residia em outra situação, e não na falta de pagamento apontada. Disse que havia deixado de incluir no pedido de ressarcimento do 4º trimestre de 2006 as importações do período, o que fazia neste pedido, de 1º trimestre de 2007, *in verbis*:

Entretanto, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela autoridade fiscal, reside noutra situação de fato.

Nos meses de outubro a dezembro 2006, a recorrente, por motivo ignorado, **deixou de incluir no pedido de ressarcimento, a totalidade das DI's registradas no período.**

A totalidade das DI's, por ocasião da apreciação do pedido de ressarcimento do referido, também não foram computadas pela autoridade fiscal.

Prova o alegado o despacho decisório referente ao 4º trimestre de 2006.

Assim, deve-se incluir no cálculo os valores correspondentes às **DI'S não lançadas no período, uma vez que não foram computadas nos meses do registro das mesmas, não fora objeto de pedido de ressarcimento** nos meses referidos, bem assim não tratam de importações suspensas do tributo. (grifado)

Diante das considerações constantes no Acórdão recorrido, alterou sua linha de argumentação, passando a defender agora, nesta fase de Recurso Voluntário, que não seriam créditos extemporâneos, como afirmou a DRJ, mas créditos do próprio período discutido, 1º trimestre de 2007. Apenas que o contribuinte adotava como referência para a contabilização

destes créditos a data de emissão da nota fiscal de entrada relativa às importações, posterior à data de registro da declaração de Importação, em atendimento à legislação estadual de ICMS. Por se tratar de exigência da legislação do ICMS, deveria ser aceita a data de referência adotada.

Preliminarmente, deve ser registrado que ao longo do processo a recorrente nunca contestou diretamente a glosa às importações registradas em 2007, cujas notas fiscais foram emitidas em 2007, mas estavam amparadas por regime aduaneiro suspensivo. Limitou-se a tratar das importações de 2006, protestando contra a redistribuição por competência realizada pela fiscalização. Assim, para todas as declarações nessa condição, registradas em 2007, entendo que a decisão tornou-se definitiva já no julgamento de primeira instância. Refiro-me às DI da tabela abaixo, elaborada pela fiscalização, em que conste o termo “Suspense” na coluna valor.

JANEIRO			FEVEREIRO			MARÇO		
NUMERO DI	REGISTRO	VALOR	NUMERO DI	REGISTRO	VALOR	NUMERO DI	REGISTRO	VALOR
07/0071058-7	17/01/2007	SUSPENSO	07/0174189-3	08/02/2007	1.878,66	07/0301695-9	08/03/2007	SUSPENSO
07/0121428-1	29/01/2007	3.950,37	07/0244254-7	26/02/2007	35.386,10	07/0302012-3	08/03/2007	15.026,43
07/0000847-5	02/01/2007	SUSPENSO	07/0195304-1	13/02/2007	982,94	07/0294382-1	07/03/2007	19.452,86
07/0007968-2	03/01/2007	SUSPENSO	07/0170331-2	07/02/2007	139,06	07/0322787-9	13/03/2007	SUSPENSO
07/0033889-0	09/01/2007	SUSPENSO	07/0148681-8	02/02/2007	SUSPENSO	07/0364449-6	21/03/2007	SUSPENSO
07/0065635-3	16/01/2007	SUSPENSO						
07/0111493-7	25/01/2007	SUSPENSO						
07/0068308-3	17/01/2007	SUSPENSO						
07/0106382-8	24/01/2007	37.342,52						
07/0078360-6	18/01/2007	7.194,10						
07/0098788-0	23/01/2007	8.883,49						
07/0111493-7	25/01/2007	SUSPENSO						
07/0065635-3	16/01/2007	SUSPENSO						
07/0099137-3	23/01/2007	SUSPENSO						
07/0024830-1	08/01/2007	277,75						
07/0119350-0	29/01/2007	1.455,23						

O que restaria para discussão, portanto, seriam tão somente as importações excluídas do presente pedido de ressarcimento para alocação ao correto período de apuração.

E em relação à parte remanescente, considero presentes os pressupostos para o não conhecimento da argumentação trazida no Recurso Voluntário por constituir inovação processual vedada. A defesa promovida na Manifestação de Inconformidade é perfeita descrição do que seja um crédito extemporâneo. Após as considerações, inafastáveis, da DRJ sobre não se ter atendido a nenhuma das condições para que fosse possível o aproveitamento de crédito extemporâneo, descarta sua linha de defesa inicial e passa argumentar que se considere errôneo o critério adotado pela fiscalização, que deveria ser pautar pelo RICMS/SC, na parte que toca a emissão de nota fiscal. Tal matéria não foi apreciada pela DRJ, o que implicaria supressão de instância fazê-lo em sede de recurso voluntário.

Por essas razões, não conheço da argumentação relativa à legislação de ICMS por configurar inovação recursal.

## 6. Correção do ressarcimento pela taxa Selic

Defende a recorrente que se aplique a atualização do crédito pela taxa Selic, desde a data do pedido até o efetivo ressarcimento, a despeito da vedação à atualização monetária prevista nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, razão pela qual foi indeferido seu pleito nas decisões anteriores.

Aponta a perda financeira em face da demora na resolução final do litígio e defende que se aplique o entendimento contido no REsp nº 1.035.847-RS, que determina a correção do crédito escritural. Invoca a vinculação deste Colegiado ao repetitivo, com base no art. 62 do Regimento Interno do Carf.

Tal matéria foi pacificada no âmbito do Conselho por meio da publicação da Súmula Carf nº 125, de observação obrigatória por todas as Turmas, sendo desnecessário que adentremos a análise da matéria.

#### **Súmula CARF nº 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes:

203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

Observo apenas o repetitivo invocado trata de outro tributo, IPI, para o qual não há vedação expressa à correção monetária.

Dessa forma, nego provimento a este item.

#### **Conclusão**

Em relação às matérias que não foram expressamente contestadas por meio do Recurso Voluntário, como ovos incubáveis, são consideradas definitivas, em razão do princípio da preclusão.

Em relação às matérias recorridas, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, somente quanto aos argumentos de defesa suscitados anteriormente. Em relação à parte conhecida, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos seguintes itens, na forma como detalhado ao longo do voto: frete sobre compras de bens para revenda (item 1); peças de reposição de máquinas e serviços gerais (item 2.1); material de segurança (item 2.3); reversão parcial de conservação e limpeza e frete (itens 2.4 e 2.6); transferência de insumo e produtos em elaboração (item 3.3). Em relação ao Crédito presumido das atividades agroindustriais (item 4), dou provimento para que se aplique a alíquota com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela recorrente, e não em função da origem do insumo, aplicando-se a alíquota de 60% quando os produtos finais forem dos capítulos 2, 4 ou 16 da NCM, com exceção para o leite *in natura*, e a alíquota de 35% quando forem produtos do capítulo 19.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard