



<b>Processo nº</b>	10935.903365/2013-23
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-008.913 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de setembro de 2020
<b>Recorrente</b>	KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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

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

**CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE**

Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

**PALLETS. 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.

**FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

**FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO SISTEMA DE PROCESSO DO CARF. NÚMERO DO ACÓRDÃO: 10935.903365/2013-23.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

**FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

**CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por representarem insumos da produção.

Todavia, caso tais gastos com manutenção adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, tais gastos devem ser incorporados ao ativo. Ainda assim há direito ao crédito, mas seguindo a sistemática de crédito de ativos (integral ou por depreciação).

**CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

**CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.**

Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 125.**

No resarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes de insumos pelo critério da essencialidade, bens e serviços de manutenção e dos gastos com os bens e serviços a seguir discriminados: a- créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres, manutenção de câmara de ar, manutenção de leitor de código de barras, manutenção de empilhadeira elétrica, reboquinagem de motores; b- material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização; c- serviço de controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, etiquetagem/repaletização, serviço de carga/descarga, estivada/paletizada, inspeção e monitoramento de carga, inspeção e monitoramento de embarque e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos fretes de insumos com suspensão e frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que negava provimento ao recurso voluntário neste ponto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-008.898, de 23 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10935.903364/2013-89, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior.

## Relatório

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

Trata-se de pedidos de ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS, por créditos acumulados em operações no mercado interno e nas exportações, em razão da aplicação do artigo 6º da Lei 10.833/2003, artigo 17 da Lei 11.033/2004 e art. 16 da Lei 11.116/2005.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto.

A DRJ proferiu o Acórdão para julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a integralidade das glosas nos mesmos fundamentos do despacho decisório:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

No ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão recorrido, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral homologação da compensação, repisando todos os argumentos já sustentados em sede de manifestação de inconformidade, apenas ressaltando o conceito de insumos fundado no critério da essencialidade e relevância, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça manifestado no Recurso Especial n.º 1.221.170.

É o relatório.

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação, passando-se à análise do mérito, fixando a controvérsia na análise das glosas de créditos realizadas pela fiscalização em razão do conceito de insumo adotado, pautado na Instrução Normativa n.º 404/2004.

Verifica-se do relatório fiscal que a fiscalização auditou os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento e, como conclusão, afirmou que não há inconsistências em todos os valores escriturados. Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

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.** (grifei)

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, considerando a inexistência de inconsistências nas bases de cálculo dos créditos informadas no DACON, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Ressalte-se que a discussão em voga se refere, tão somente, às apurações de crédito correspondente ao 3º trimestre de 2011, por representar o único período em que não foram reconhecidos a totalidade dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento.

### **COMPRAS COM ALÍQUOTA ZERO**

A fiscalização realizou glosa de créditos apurados em relação às compras de produtos químicos tributadas à alíquota zero, benefício fiscal concedido pelo Decreto nº 6.426/2008. (a partir de 08/04/2008).

O fundamento para a glosa reside no disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual não admite a apuração de créditos de PIS e COFINS

no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições.

A Recorrente afirma que a não apuração dos créditos em aquisições de insumos tributadas com alíquota ZERO ofende a não cumulatividade das contribuições, implementada pela Constituição Federal para evitar a tributação em cascata. Com isso, defende a tese de que a não incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não se pode impedir o creditamento para se abater do tributo devido na saída do produto final, para dar cumprimento ao Princípio da Não-cumulatividade.

Para sustentar seus argumentos, a Recorrente cita jurisprudência antiga e já superada do Supremo Tribunal Federal em que se admitia a apuração de créditos de IPI em aquisições insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente, mantendo-se as glosas neste ponto. Isso porque a lei é expressa em vedar a apuração de créditos das contribuições quando a aquisição de bens ou serviços não esteja submetida ao pagamento desses tributos.

A Recorrente sustenta, ainda, que a Fiscalização glosou créditos apurados na aquisição de dois produtos com a justificativa de que ambos seriam tributados à alíquota zero, quando em verdade alguns deles sequer constam da lista de NCMs do Decreto nº 6.426/2008, como, por exemplo, a NORFLOXACINA SOLÚVEL 75% (NCM 3003.90.77).

Entretanto, a Recorrente não apresentou as notas fiscais destas compras destes produtos de classificação fiscal NCM 3003.90.77, tampouco realizou um conciliação com a lista elaborada pela fiscalização para discriminar os produtos químicos submetidos à alíquota ZERO objeto de glosa de créditos, a fim de demonstrar que tais compras foram tributadas e que foram indevidamente relacionadas como não tributadas pela fiscalização para fins de glosa. Trata-se de pedido de ressarcimento, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos.

No v. acórdão de piso, a DRJ salienta que se extrai das planilhas e demonstrativos juntados ao processo nº 10935.724309/2014-13 e conforme esclarecimento no Relatório Fiscal, a glosa dos créditos foi procedida sobre a entrada de produtos químicos, tais como: 'oxitetraciclina' e 'norfloxacina', conforme relação "DACION L02 – PRODUTOS QUÍMICOS COM ALÍQUOTA ZERO", consistindo em produtos com alíquota zero, pois relacionados no Anexo I do Decreto nº 6.426, de 2008

Desta feita, mantém-se as glosas de créditos apurados em relação às compras de produtos submetidos à alíquota ZERO.

### **DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO**

A fiscalização excluiu da base de cálculo dos créditos custos com aquisições de bens para o ativo imobilizado e despesas que reputou serem indiretas da atividade.

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que os ativos e as despesas não são indiretas, mas sim diretamente relacionadas com a atividade produtiva, conforme detalhado em resposta ao termo de intimação fiscal nº 1, no processo nº 10935.724309/2014-13. Em seu recurso, trouxe uma tabela, extraída de seu centro de custos contábil e que também consta desse referido processo, para demonstrar em quais ativos essas despesas estavam relacionadas.

Assim, afirmou que foram considerados indevidos os créditos apropriados pela Recorrente referentes as aquisições de bens e serviços aplicados em setores relacionados

ao processo produtivo, em setores tais como a Evisceração, o Setor de Escaldagem e Depenagem, a Sala de Cortes, conforme se demonstra na planilha abaixo:

Linha/Col	3	5	6	15	17	20
Sequênci	LINHAS D	Classificação Glosa	Centro de custo	NF	CFOP	NCM
21224	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	RECEP AVES VIVAS TURNO 1	54221	1556	7214.20.00
21228	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	RECEP AVES VIVAS TURNO 1	54231	1556	7214.20.00
30087	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	SALA DE CORTES - TURNO 1	32897	2556	8504.40.10
40109	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	SANGRIA E ESCALDAGEM	19884	2556	3920.49.00
51042	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	ESCALDAGEM E DEPENAGEM	145	1556	3209.90.19
51043	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	ESCALDAGEM E DEPENAGEM	145	1556	3209.90.19
61476	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	750	1556	8544.70.90
61477	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	750	1556	8544.70.90
61478	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	750	1556	8544.70.90
61479	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	750	1556	8544.70.90
61480	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	750	1556	8544.70.90
70498	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	LIMPEZA E HIGIENIZACAO PRE OPERAC NOTUR	167	1556	3209.90.19
85817	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	RECEP AVES VIVAS TURNO 1	4773	1556	2517.10.00
93738	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO	3741	1556	3214.90.00
94116	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	SALA DE CORTES	58952	1556	3214.10.10
100397	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO - TURNO 1	124727	1556	8536.90.30
100871	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	ESCALDAGEM DEPENAGEM T1	4620	1556	2517.10.00
102258	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	RECEP AVES VIVAS	2721	1556	7324.90.00
102902	L-02	DESPESAS INDIRETAS E IMOBILIZADO	EVISCRACAO - TURNO 1	124727	1556	9405.10.99

Percebe-se que são atividades desenvolvidas no processo produtivo da Recorrente, afastadas pela fiscalização por conta do conceito de insumos previsto na ilegal IN SRF 404/2004. Como o conceito de insumos para fins de apuração de créditos não cumulativos de PIS e COFINS deve se pautar nos critérios da essencialidade e relevância para a atividade produtiva da empresa, dependendo de uma análise do caso concreto, as glosas devem ser analisadas diante da demonstração da pertinência destes gastos com o processo produtivo.

Analizando essas rubricas nas planilhas elaboradas pela fiscalização, a d. DRJ afirmou que se tratam de dispêndios com imobilizado, construção e reformas, equipamentos, ferramentas e bens de pequeno valor. Tratam-se de gastos vinculados ao imobilizado que devem ter uma avaliação sobre sua escrituração no imobilizado, nos termos do artigo 346 do RIR/1999.

Mesmo diante da argumentação da d. DRJ pela falta de demonstração documental para caracterização destes gastos como insumos, não consta dos autos, nem mesmo por juntada em sede de recurso voluntário ou manifestação de inconformidade, a demonstração dos gastos sobre estes bens glosados, qual sua função no processo produtivo, quais são as máquinas e equipamentos em que foram aplicados, se foi uma reforma ou a construção de um imobilizado, enfim, dispêndios que, diante da falta de demonstração e argumentação da contribuinte, dificultam sua caracterização como insumos.

Mais uma vez, ressalte-se que se trata de pedido de ressarcimento, cujo ônus da prova da legitimidade dos créditos cabe à contribuinte.

Nestes termos, mantém-se as glosas deste tópico.

#### PALLETS

A fiscalização glosou os créditos relacionados com bens utilizados no manuseio de cargas e no transporte (pallets) de produtos sob a justificativa de que não fazer parte do processo produtivo da empresa, e mais, por serem utilizados após a conclusão do processo produtivo. Em razão deste raciocínio, concluiu que este tipo de bem não sofre desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas no decorrer da produção, não sendo incorporadas ao produto final no processo de industrialização.

Pela narrativa da fiscalização, percebe-se que os pallets aqui considerados são embalagens utilizadas no manuseio e transporte dos produtos já acabados. Trata-se, portanto, de materiais utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de

modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Este tem sido o entendimento pacífico deste E. CARF, inclusive da Câmara Superior, conforme ementa abaixo:

Acórdão n.º - 9303-009.734. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicado em 11/12/2019

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

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

**CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

---

Acórdão n.º 3201-005.721. Relator Leonardo Correia Lima Macedo. Publicado em 13/11/2019

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a

preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Desta feita, deve-se reverter as glosas relacionadas com as aquisições de pallets.

### **GASTOS COM EXPORTAÇÃO**

Também realizou glosas de crédito relacionadas com os gastos realizados com a aquisição de serviços vinculados à operacionalização das exportações dos bens produzidos pela empresa. A fiscalização afirmou que tais despesas não geram direito ao crédito por não terem sido utilizados no processo produtivo e por representarem um gasto efetuado posteriormente à conclusão do mesmo.

As despesas com serviços contratados para a realização da exportação, tais como seguro, despachante, comissão de vendas e etc., não são passíveis de apuração de crédito das contribuições por ligadas às despesas com a exportação dos produtos e não com seu processo produtivo.

### **EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI E UNIFORMES**

Apesar de afirmar que estas despesas representem uma obrigação estabelecida pela legislação, a fiscalização afirmou que o fornecimento de EPI e uniformes não geram direito ao crédito por não serem aplicados diretamente aos bens produzidos, ressalvados os casos de serem fornecidas aos empregados por empresas que exerçam as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (art. 3º, inciso X, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

No entanto, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado no REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

No caso concreto, a Recorrente afirma que os créditos relacionados com EPI e uniforme glosados pela fiscalização foram apurados em razão de sua vinculação aos setores onde tanto a legislação, quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador, exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes diversos, como óculos de proteção, botas e vários outros itens, a exemplo da Sala de Cortes.

O Parecer Normativo RFB nº 05/2013, elaborado para adequar com a jurisprudência a concepção da Receita Federal sobre insumos, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, perfeitamente aplicável ao caso concreto diante da atividade de produção de alimentos desenvolvida pela Recorrente:

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. 137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido.

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (grifei)

Neste diapasão, por representarem despesas diretamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente e exigida por diversas normas, tais como sanitárias, quanto trabalhistas, como de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa, devem ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal – EPI.

#### **FRETES S/ COMPRAS COM SUSPENSÃO**

A fiscalização afirmou que os fretes sobre compras de insumos representam parcela do custo dos produtos transportados, devendo, portanto, serem adicionados ao custo destes para fins de cálculo dos créditos básicos. Desta forma, os fretes relacionados às compras dos produtos com suspensão dos tributos serão excluídos do cálculo do crédito básico do PIS e da Cofins, haja vista que os insumos relacionados aos fretes não geram direito a apuração de crédito por representarem operações beneficiadas com a suspensão da incidência das referidas contribuições sociais (arts. 9º das Leis nº 10.925/2004 e 54 da lei nº 12.350/2010).

No relatório fiscal, o agente fiscal foi econômico na fundamentação destas glosas, sem especificar se os fretes foram contratados pela Recorrente para que um terceiro o realizasse (FOB), consistindo em negócio jurídico separado, ou se contratados e cobrados pelo próprio fornecedor, situação em que este custo estaria englobado no preço dos insumos e, aí sim, seguiria a mesma natureza do produto transportado, qual seja, suspensão dos tributos. Neste caso, as despesas com fretes nas aquisições de insumos, matéria-prima, produtos intermediários e embalagens, integram o custo dos respectivos insumos e se tais insumos não estão sujeitos ao pagamento das contribuições (salvo do caso de isenções), o frete também não estará sujeito às contribuições, já que tudo fará parte de um único valor de operação: o da venda da mercadoria.

A Recorrente, por sua vez, em seu recurso, afirma que as despesas incorridas com fretes para o transporte dos insumos sofreram a incidência das contribuições sociais. Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, contratando um serviço específico para isso, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, isto é, não integra o valor da operação de compra, consistindo em um serviço separado, tributado e que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

---

Acórdão n.º 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Isso porque, no caso de o frete fazer parte do custo do insumo, se sobre o insumo não há crédito não precisa nem glosar o frete. Se há reversão da glosa dos insumos automaticamente reverte a glosa dos fretes. Se o frete foi contratado em separado (ex: cláusula FOB), e estiver relacionado com o transporte de bens aqui reconhecidos como insumos, relacionados ao critério da essencialidade ou relevância do processo produtivo, a Recorrente tem direito à apuração destas despesas incorridas com o frete.

Assim, as glosas devem ser revertidas neste ponto. Embora relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, o frete representa um gasto incorrido pela Recorrente para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e tais serviços ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS, afastando-se a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei n.º 10.833/2003.

**FRETES DE COMPRAS SEM DIREITO A CRÉDITO**

Ao considerar que diversas despesas incorridas pela Recorrente não poderiam ser consideradas insumos, por não consistirem em matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem que sofrem desgaste, dano ou se consome no processo produtivo em razão de ação direta com o produto produzido, realizou também as glosas dos créditos apurados sobre as despesas com fretes para o transporte destes supostos não-insumos.

Nessa linha, afirmou que tais fretes sobre compras de insumos representam parcela do custo dos produtos transportados, devendo, portanto, serem adicionados ao custo destes para fins de cálculo dos créditos básicos. Como os fretes relacionados às compras dos produtos que não geram direito ao creditamento, foram excluídos no cálculo do crédito básico do PIS e da Cofins.

Analiso. Se o produto adquirido não foi considerado insumo por conta da IN SRF 404/2004 e IN SRF 247/2002, pelo critério físico, mas pelo critério da essencialidade e relevância este produto é considerado insumo, o frete para seu transporte integra seu custo de aquisição, se fornecido pelo vendedor e debitado do adquirente.

Também aqui neste ponto o agente fiscal foi econômico na fundamentação destas glosas, sem especificar quais seriam os produtos adquiridos que não dariam direito ao crédito.

A Recorrente, na mesma linha, também não esclareceu, apenas defendendo genericamente que frete é insumo, sem especificar quais os produtos estavam sendo transportados, se são produtos relacionados com seu processo produtivo ou se são produtos relacionados com o setor administrativo, como material de escritório, por exemplo.

A situação aqui diverge um pouco do tópico anterior. Se o frete estiver relacionado com o transporte de produtos não considerados insumos pela fiscalização, e foram objeto de glosas, como por exemplo os pallets, transporte de resíduos e EPI, tais glosas devem ser revertidas.

Mas creio que ao reverter a glosa do produto, automaticamente reverte-se a glosa do frete. Melhor dizendo: se o frete foi contratado ou fornecido pelo fornecedor das mercadorias e tal despesa foi cobrada da Recorrente, este custo está englobado no custo de aquisição dos produtos, sendo dele indissociável, não faria sentido nem glosar os créditos sobre frete, na medida em que o frete e o custo do produtos representam uma coisa só: glosando os créditos sobre os produtos, glosado também estará o crédito do frete. Revertendo a glosa dos produtos, por serem insumos, reverte-se as glosas do frete.

Outro ponto deve ser destacado, no caso de o frete ser uma despesa separada, isto é, não fornecido pelo próprio fornecedor do insumo. Mais uma vez, no relatório fiscal, o agente fiscal foi econômico na fundamentação destas glosas, sem especificar se os fretes foram contratados pela Recorrente para que um terceiro o realizasse (FOB), consistindo em negócio jurídico separado, ou se contratados e cobrados pelo próprio fornecedor, situação em que este custo estaria englobado no preço dos insumos.

Se o frete foi uma despesa separada por um serviço de transporte contratado pela Recorrente, sujeita à incidência das contribuições, estará também sujeita à apuração dos créditos, revertendo-se as glosas se os produtos transportados foram considerados insumos por esta decisão.

Isso porque, no caso de o frete fazer parte do custo do insumo, se sobre o insumo não há crédito não precisa nem glosar o frete, pois o frete integra o valor da operação na aquisição da mercadoria. Se há reversão da glosa dos insumos automaticamente reverte a glosa dos fretes. Por outro lado, se o frete foi contratado em separado (ex: cláusula FOB), e estiver relacionado com o transporte de bens aqui reconhecidos como insumos, relacionados ao critério da essencialidade ou relevância do processo produtivo, a Recorrente tem direito à apuração destas despesas incorridas com o frete.

#### **FRETES P/ ARMAZENAMENTO E S/ TRANSFERÊNCIAS**

A fiscalização realizou a glosa dos créditos apropriados em decorrência de gastos efetuados com fretes para armazenamento de produtos e sobre transferência de ração, por falta de previsão legal.

Reverte-se as glosas neste ponto. As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria:

Acórdão n.º -3201-006.152. Relator Hélcio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

**CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

---

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

**CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Em que pese posterior à produção do produto em si, ainda está ligado ao processo produtivo, pois será uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

#### **BENS E SERVIÇOS - MANUTENÇÃO E CONSERTOS**

A fiscalização realizou a glosa de despesas com bens e serviços dispendidos para manutenção e conserto de ativos utilizados na produção por duas razões: 1) conforme o disposto no art. 346, § 1º, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), os gastos com reparos e conservação de bens e instalações que resultem em aumento de vida útil superior a um ano deverão ser capitalizados para servirem de base a depreciações futuras; 2) A Recorrente não esclareceu qual a função e em qual momento do processo produtivo os

diversos bens/serviços foram aplicados, mesmo tendo sido solicitada esta informação (Termo de Intimação Fiscal n.º 1), tendo somente informado a sua utilização de forma genérica, as referidas operações serão excluídas no cálculo dos créditos respectivos.

Foram estas as razões, sem maiores detalhes. Não realizou uma apuração para fins de identificar se a despesa prolongava a vida útil do ativo em mais de um ano, ensejando o crédito na forma da depreciação e, ainda, afastou a glosa porque não conseguiu identificar a função dos ativos objeto de manutenção no processo produtivo da Recorrente.

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que as despesas de manutenção e consertos de ativos foram detalhados em resposta ao termo de intimação fiscal n.º 1. Em seu recurso, trouxe uma tabela, extraída de seu centro de custos contábil e que também consta desse referido processo, para demonstrar em quais ativos essas despesas estavam relacionadas.

Linha/Cód.	2	3	4	5	6	15	16	18	17	19	20	22
Sequênc.	Período	LINHA DACON	Classificação Glosa	Centro de custo	INF.	INF.	INF.	CFO.P.	NCM	IDERC.	PRODUTO	
103	31/01/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		2192	000002192		1558	01PECAS P/MANUT. MACUINAS FRIGORIFICAS DIVERSAS			
377	31/01/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA MÍUDOS		5641	000005641		2556	959999999	MAO DE OBRA		
432	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA DE CORTES		361	000003610		2556	731823000	ANEL O-RING		
437	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		1168	000001168		2556	731823000	ANEL O-RING		
701	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		1597	000001597		2556	940200000	CHAVE DE FERRAMENTA		
702	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		1189	00001189		2556	940200000	CHAVE DE FERRAMENTA		
654	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		1571	000001571		1558	38172200	COTOLIO/ELIO 99 SOLD. 110 MM		
872	28/02/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		4630	000004639		2556	01PECAS P/MANUT. MACUINAS FRIGORIFICAS DIVERSAS			
1019	31/03/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		43	00000043		1558	40103900	CORREIA A-27		
1021	31/03/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL LIMPEZA E HIGIENIZACAO DIURNO		43	00000043		1558	85043000	AUTO TRANSFORMADOR		
1180	31/03/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		5173	000005173		2556	732060000	JARVIB. MOLA BALANCEADORA C8-BOD 1614004		
1278	31/03/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		1621	000001621		1558	40103900	CORREIA A-27		
1279	31/03/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		93	00000093		1558	40103900	CORREIA A-27		
1784	31/04/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA DE CORTES		12819	000012819		1558	68012000	ANEL ELASTICO 1.53		
2044	31/04/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		891	00000891		2556	73104900	CHAPA DE INOX 304 N18 C/3000 MM		
2061	31/04/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		84	00000084		2556	732060000	CALHA INOX P/ EQUIPAMENTOS E MACUINAS FRIGORIFICAS		
2066	31/04/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		84	00000084		2556	732060000	CALHA INOX P/ EQUIPAMENTOS E MACUINAS FRIGORIFICAS		
2078	31/04/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		83	00000083		2556	732060000	CALHA INOX P/ EQUIPAMENTOS E MACUINAS FRIGORIFICAS		
2125	30/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		313	00000313		2556	92025010	FERROMETALICO 80/100		
2127	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		1198	00011988		2556	92025010	FERROMETALICO 80/100		
2563	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		116	00000116		1558	56030000	MANGUEIRA CRISTAL		
2559	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL LIMPEZA E HIGIENIZACAO NOTURNO		118	00000118		1558	84248111	PULVERIZADOR PUMP		
2574	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA MÍUDOS		10659	000010659		1558	401696000	RETEATOR 65X0010M "SABO 000518R		
2690	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		3102	00003102		2556	991793000	MANGUEIRA PVC 1/2		
2761	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		9268	000092426		2556	73104900	CHAPA DE INOX 3 MA INOX		
2762	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		1222	00001222		2556	91900000	INVERSOR 100V STD 220V - 2 CV		
2752	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA MÍUDOS		8138	000083435		2556	85014050	INVERSOR 220V - 10 A - 3CV		
2793	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		68	00000068		2556	82075019	BROCHA ACO 1		
2807	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		3754	00003754		2556	82075019	SEMLIBICO BRONZE H/4U 5020 SPRAY SYSTEM/COD173		
2809	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		632	00000632		1558	40699000	TELA DE INOX		
2942	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA DE INTEROS		742	00000742		2556	73079100	ESTANTE DE ACO TIPO PRATELEIRA CH22 1,95X0,925X0,90		
3141	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL ESCALDAGEM DEPENAGEM		1777	00001777		2556	94833000	MANGUEIRA P/ DEPENADORES		
3146	31/05/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL LIMPEZA E HIGIENIZACAO DIURNO		1777	00001777		2556	94833000	MANGUEIRA P/ DEPENADORES		
3258	30/06/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		1427	00001427		1558	73079200	BUCHA DE REDUCAO ACO INOX 324 - 1/2X3/8		
3385	30/06/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA MÍUDOS		3528	00003528		2556	40091100	MANGUEIRA DE BORGACHA BRANCA P/VAPOR 3/4"PA145		
3569	30/06/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL EVISCERACAO		4023	00004023		2556	84249000	SEMLIBUCHA P/ MAQ. DE MOELA COD 075		
3757	30/06/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL SALA MÍUDOS		20843	000020843		2556	94833000	POLIA DE ALUM. 2 CANAIS A-80		
3813	30/06/2011 L-02		MANUTENÇÃO GERAL RECEPCAO AVES VIVAS		7165	00007165		2556	73181503	PARAFUSO AA FENDA CAB. PANELA INOX 6,3X19		

Perceba que são despesas vinculadas aos equipamentos do setor produtivo da empresa relacionadas com o setor de escaldagem e depenagem, sala de miúdos, sala de cortes, esvicerção. Assim, parece clara a vinculação destas despesas ao setor produtivo, pois foram glosados itens que fazem parte do setor produtivo, equipamentos fundamentais ao seu processo produtivo e que, inclusive, estão em contato direto com o produto fabricado. Afirma também que apresentou um descriptivo do processo n.º 10935.724309/2014-13, processo que controla a auditoria de todas as PER/DCOMPs apresentadas no período.

Não se nega que possam existir despesas de manutenção que deva ser ativada, mas se na escrituração contábil tais gastos foram contabilizados como despesas, sem registro no ativo imobilizado, e esse livro fiscal foi auditado pela fiscalização, não cabe afirmar, por suposições abstratas, que a depender do caso um gasto com reparo de imobilizado pode também ser ativado.

Portanto, se nos livros contábeis estes gastos foram escriturados como despesas, caberia à fiscalização fazer a prova no equívoco da contabilidade e demonstrar que a troca de uma correia de esteira ou a inclusão de um parafuso, por exemplo, prolongou a vida útil do bem em mais de 12 meses. Ao contrário, a fiscalização afirmou que não havia inconsistências na contabilidade.

Desta feita, devem ser revertidas as glosas e, quando da liquidação, realizada a devida apuração a partir do centro de custos já juntados no processo n.º 10935.724309/2014-13.

**BENS E SERVIÇOS EM GERAL**

A fiscalização também realizou as glosas de créditos apurados sobre os gastos com bens sob a justificativa de que não sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto fabricado e com serviços que não foram aplicados na produção ou fabricação do produto, conforme Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

Com este raciocínio, a fiscalização argumentou que tais gastos representam custos/despesas genéricos da atividade, e que, portanto, não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa.

Considerando a grande quantidade de operações e a variedade de bens e serviços vinculados, no demonstrativo de apuração da base de cálculo dos créditos básicos as mesmas foram segregadas da forma a seguir indicada, tendo sido observado, no caso da intimação nº 1, a mesma designação apontada pelo contribuinte nas informações prestadas:

► sem Intimação:

Dacon - L-02: assistência técnica, comissões sobre vendas, informativo globoaves, sacola de cesta básica impresso, pedágios e taxa de retenção de containeres;

Dacon - L-03: transporte de funcionários, pedágios, gastos com laboratórios, assistência técnica, comissões sobre vendas, monitoramento, pallets, verbas trabalhistas, serviço de carga/descarga, estivada/paletizada, serviço de carga e descarga, coleta de resíduos, comunicação visual, controle e monitoramento de pragas, serviço de etiquetagem/repaletização, serviço de guincho, inspeção e monitoramento de carga, inspeções, industrialização de telas, instalação de máquinas e equipamentos, lavanderia, serviço de pá carregadeira, transbordo de carga, serviço de motoboy, tratamento de efluentes, terraplanagem, eventos e exposições, terra para jardim, serviço de certificação/calibração/aférição;

► Intimação nº 1 – item “a”: tratamento de água, ferramentas e bens de pequeno valor, gás utilizado em refrigeração das instalações, material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, materiais de análise laboratorial, movimentação de contêineres, reflorestamento de eucalipto;

► Intimação nº 1 – item “b”: comissão de intermediação, aferição e calibração de balanças, afiação de facas, análise laboratorial, assistência técnica em compressores de ar, conserto de caixas plásticas utilizadas no transporte de aves para abate, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, inspeção e certificação de embarque, limpeza e higienização, manutenção de reflorestamento, monitoramento de contêineres, monitoramento de veículos transportadores, reforma de máquinas/equipamentos, retirada de resíduos, tratamento de resíduos, laudos de segurança;

► Intimação nº 1 – item “c”: estadias s/ fretes, compra para o imobilizado, peças e serviços de manutenção de balanças e motores elétricos, manutenção de temperatura de contêineres, manutenção de câmara de ar, manutenção de leitor de código de barras, manutenção de empilhadeira elétrica, rebobinagem de motores, Despesas com exportação: despacho e legalização, emissão de certificado de origem, manutenção em contêineres, remessa de documentos, tradução e assessoria;

► Intimação nº 1 – item “d”: fretes s/ despesas indiretas, materiais utilizados na desinfecção e tratamento de água e materiais de manutenção/reposição;

► Intimação nº 1 – item “f”: frete a pagar, frete de máquinas e equipamentos, fretes de mudanças, fretes de ovos e pintos de 1 dia, frete de rações, fretes de transferências de rações e produtos não identificados.

40. Além destas operações, também foram excluídas do cálculo dos créditos as operações vinculadas ao item "f" em que deixaram de ser apresentadas as cópias dos documentos solicitados por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, além das operações em que não foram indicados nos documentos comprobatórios dos fretes quais foram os produtos transportados, conforme demonstrativo (fls. 1597/1599) e documentos vinculados (fls. 498/601).

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente apenas trouxe argumentos nos seguintes pontos:

- Transporte de Funcionários;
- Controle de Pragas;
- Coleta e Transporte de Resíduos;
- Gasto com Laboratório;
- Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual;
- Afiação de Facas;
- Material de Limpeza e Desinfecção utilizado no Frigorífico;
- Manutenção de Equipamentos

Ressalte-se que as glosas sobre as manutenções de equipamentos e glosas sobre as despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual já foram tratadas em tópicos anteriores, remetendo-se para o voto já manifestado. Entendo, por isso, que os serviços de aferição e calibração de balanças, afiação de facas, assistência técnica em compressores de ar, conserto de caixas plásticas utilizadas no transporte de aves e peças e serviços de manutenção de balanças e motores elétricos estão inseridos nas despesas com manutenção de equipamentos, revertendo-se as glosas conforme tópico anterior.

Quanto aos demais pontos, Recorrente afirma que tais despesas ensejam o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS tendo em vista que o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais podem ser deduzidas.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente sobre o critério do imposto de renda, havendo o reconhecimento de créditos para algumas despesas, mas a glosa para outros, conforme será exposto abaixo:

**Quanto às glosas revertidas:**

1. créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres, manutenção de câmara de ar, manutenção de leitor de código de barras, manutenção de empilhadeira elétrica, rebobinagem de motores;

2. Quanto aos gastos material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização, devem ser revertidas as glosas, na medida em que, por questões sanitárias, tais despesas são essenciais para o processo produtivo de alimentos;

3. Quanto aos serviços utilizados como insumos, tais como serviço de controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas,

etiquetagem/repaletização, serviço de carga/descarga, estivada/paletizada, inspeção e monitoramento de carga, inspeção e monitoramento de embarque e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios, as glosas devem ser revertidas, pois representam dispêndios essenciais para o processo produtivo, sem os quais restariam inviabilizados.

Quanto aos exames laboratoriais, a Recorrente afirmou que as matérias-primas ensacada, após passarem por pesagem em balança rodoviária, são encaminhadas para a descarga na fábrica de rações. Os ingredientes apenas são recebidos se vierem acompanhados de rótulo, inscrição no serviço de Inspeção Federal, e para os microingredientes é necessário ainda um laudo de análise. Para tanto, é realizada a coleta de amostras representativas para envio ao laboratório e para serem arquivadas no intuito de dirimir dúvidas posteriores por problemas que possam ocorrer com o produto final, restando as matérias primas identificadas para não usos até vinda de laudo das análises de qualidade do produto.

Percebe-se que a análise laboratorial representa etapa indispensável do processo produtivo da empresa e sem o qual ou não se obtém o produto nas condições exigidas pelo mercado e pelo Ministério da Agricultura (MAPA), que exige exames para realização dos testes do PNSA, além de titulação de vacinas, teste de eficiência de desinfetantes, entre outros, sem os quais a Manifestante seria impedida de continuar suas atividades.

Portanto, as despesas referentes às análises laboratoriais obedecem normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção, restando vinculadas ao processo produtivo devendo ser afastadas as glosas da Fiscalização.

**- Das glosas mantidas:**

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas sobre as despesas discriminadas abaixo, seja por não restarem vinculadas ao processo produtivo, pois não atendido o critério da essencialidade, seja por inexistência de argumentos e de provas sobre a pertinência de tais gastos com o processo produtivo:

1. assistência técnica, comissões sobre vendas, informativo globoaves, sacola de cesta básica impresso, pedágios e taxa de retenção de contêineres;
2. transporte de funcionários, pedágios, monitoramento, verbas trabalhistas, comunicação visual, serviço de guincho, inspeções, industrialização de telas, instalação de máquinas e equipamentos, lavanderia, serviço de pá carregadeira, transbordo de carga, serviço de motoboy, tratamento de efluentes, terraplanagem, eventos e exposições, terra para jardim;
3. tratamento de água, ferramentas e bens de pequeno valor, gás utilizado em refrigeração das instalações, reflorestamento de eucalipto, inspeção e certificação de embarque, limpeza e higienização, manutenção de reflorestamento, monitoramento de veículos transportadores, reforma de máquinas/equipamentos, laudos de segurança, diante da falta de comprovação de sua vinculação com o processo produtivo;
4. estadias s/ fretes, compra para o imobilizado (genérico/sem demonstração), despesas com exportação: despacho e legalização, emissão de certificado de origem, manutenção em contêineres, remessa de documentos, tradução e assessoria;
5. fretes sobre despesas indiretas, materiais utilizados na desinfecção e tratamento de água e materiais de manutenção/reposição, frete de máquinas e equipamentos, fretes de mudanças, fretes de ovos e pintos de 1 dia, frete de rações, fretes de transferências de rações e produtos não identificados, tendo em vista que a Recorrente deixou de apresentar as cópias dos documentos solicitados por meio do Termo de Intimação Fiscal

nº 1, além das operações em que não foram indicados nos documentos comprobatórios dos fretes quais foram os produtos transportados.

Saliente-se que quase dois anos após a apresentação do recurso voluntário, a Recorrente protocolizou petição de fls. 200-213 para prestar esclarecimentos sobre o recurso voluntário, juntando um laudo contendo memorial descritivo de seu processo produtivo em fls. 214-280. Nesta peça processual, a Recorrente o conceito de insumo do REsp nº 1.221.170 – PR, já ventilado em seu recurso, para discutir a essencialidade de despesas com fretes, pallets, despesas com exportação, tratamento de água, EPI, materiais e manutenção realizada nas máquinas e equipamentos, bom como despesas sanitárias.

Porém, entendo como impertinente a peça apresentada, bem como os laudos em anexo. Isso porque em nada esclarecem, permanecendo as mesmas certezas sobre as glosas revertidas e as mesmas faltas de comprovação sobre as glosas mantidas nesta assentada. Ademais, o laudo de memorial descritivo é datado de 2012, com revisão realizada no ano de 2014. Assim, quando da apresentação do Recurso voluntário, a Recorrente já o tinha em mãos e não o apresentou.

Desta feita, entendo preclusa a possibilidade de apresentação de provas, com base no § 4º do art. 16 do decreto nº 70.235/72, e não conheço dos documentos juntados intempestivamente.

### **DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC.**

Quanto à discussão sobre a atualização monetária e aplicação dos juros SELIC sobre os créditos de PIS e COFINS objeto de ressarcimento, tal possibilidade resta vedada, seja por falta de previsão legal, seja por disposição expressa de enunciado de súmula deste E. CARF:

#### **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.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes de insumos com suspensão, fretes de insumos pelo critério da essencialidade, frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa, bens e serviços de manutenção e dos gastos com os bens e serviços abaixo discriminados:

- créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres, manutenção de câmara de ar, manutenção de leitor de código de barras, manutenção de empilhadeira elétrica, rebobinagem de motores;
- material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização;
- serviço de controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, etiquetagem/repaletização, serviço de carga/descarga, estivada/paletizada, inspeção e monitoramento de carga, inspeção e monitoramento de embarque e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios.

Informe-se que o crédito se refere à Cofins ou PIS. Assim, as referências a Cofins constantes no voto condutor do acórdão paradigma retro transrito devem ser aplicadas, nos mesmos termos, ao crédito de PIS.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes de insumos com suspensão, fretes de insumos pelo critério da essencialidade, frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa, bens e serviços de manutenção e dos gastos com os bens e serviços a seguir discriminados:

a- créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres, manutenção de câmara de ar, manutenção de leitor de código de barras, manutenção de empilhadeira elétrica, rebobinagem de motores;

b- material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização;

c- serviço de controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, etiquetagem/repaletização, serviço de carga/descarga, estivada/paletizada, inspeção e monitoramento de carga, inspeção e monitoramento de embarque e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

