



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10950.729862/2019-51
ACÓRDÃO	3101-004.727 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GONÇALVES & TORTOLA S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. CONCEITO.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais; excetuam-se as despesas na aquisição de bens e serviços prestados em atividades diversas da produção, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo, contábil, jurídico da pessoa jurídica ou ainda os gastos posteriores à finalização do processo de produção.

AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. IN RFB 2264. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

A Instrução Normativa RFB nº 2.264, de 30 de abril de 2025, estabelece que trata-se de insumos os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra e os dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra.

DESPESAS COM EMBALAGENS. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. ETIQUETAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. SÚMULA 235.

Nos termos da Súmula CARF 235, as despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA NÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VINCULAÇÃO AO BEM ADQUIRIDO.

O frete pago na aquisição de mercadorias para revenda, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que, nessa situação, ele integra o custo de aquisição, contudo, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação do respectivo crédito deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO.

Os dispêndios de fretes com remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não são considerados como da atividade produtiva, por corresponderem a gastos posteriores à finalização do processo de produção, consequentemente, não podem ser calculados créditos sobre esses gastos.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete interno referente ao transporte de mercadoria importada, do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, não gera direito a crédito, uma vez que o crédito em relação à importação de mercadorias é tomado com base no valor aduaneiro, que por sua vez exclui os custos de transporte e seguro incorridos no território aduaneiro, a partir do porto (inclusive de fronteira) ou aeroporto alfandegado de descarga no território nacional; todavia, a partir da edição da IN 2121, de 2022, restou considerado como insumos, o frete e seguro no território nacional quando da importação de bens apenas para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros.

INSUMOS. PEDÁGIOS. SEGURO E RASTREAMENTO DE CARGAS.

Não geram direito a crédito os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de

vias públicas, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. ATIVIDADE EXERCIDA PELA PRÓPRIA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito a desconto de crédito em relação a dispêndios com armazenagem, o que contempla os dispêndios realizados nos armazéns administrados pela própria empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: a) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas referentes ao aluguel de máquinas de movimentação interna (Betoneira, Caminhão Auto Fossa, Caminhão Basculante, Caminhão Munk, Caminhão munk e guindaste, Empilhadeira, Guindastes/ Muck, Mini Carregadeira, Mini Escavadeira, Pá Carregadeira, Pá carregadeira W20, Pá Carregadeira, Retroescavadeira, Bob Cat e Caminhão Basculante, Rolo Compactador, Rolo Compactador e Bob Cat, Rolo Compactador e Retro Escavadeira, Rolo Compactador Modelo CAT CB24, Transporte de Máquina com Carreta Prancha, Trator com concha e Bob Cat, Trator p/ Bater Cama Aviário, Trator/Máquina Perfuratriz). b) Por unanimidade de votos, em reconhecer o crédito sobre construção de edificações (estruturas metálicas de abate), a ser apropriado na razão de 1/24 avos; c) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas referentes às aquisições de combustíveis consumidos em veículos que fazem transporte de funcionários; d) Por maioria de votos, manter a glosa sobre a aquisição de combustíveis utilizados em veículos destinados ao transporte de mercadorias vendidas. Vencidos Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Conselheiro Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago; e) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas referentes à aquisição de óleo diesel utilizado em geradores de energia e máquinas operacionais; f) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de peças e a prestação de serviços de manutenção/conserto exclusivamente para tratores, pás-carregadeiras, máquinas operacionais e transporte de pessoal. Os Conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago também revertiam os custos com manutenção de veículos de entrega de vendas. g) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito sobre embalagens de apresentação e de transporte, por configurarem insumos essenciais e relevantes à preservação da integridade e qualidade do produto avícola; h) Por unanimidade de votos, reconhecer o direito ao crédito sobre ferramentas essenciais ao processo produtivo (sobre chaira; disco de corte; disco de lixa; disco defletor; engraxadeira; escova de aço; garfo cc; induzido p/ lixadeira; lima; lixa; pistão pneumático; rebolo afiar; rolamento; solenoide; suporte de inox p/ lâmina de corte; tesoura para necropsia); i) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de

lavanderia industrial para uniformes da área operacional; j) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de logística (movimentação e armazenagem) incidentes sobre matérias-primas e insumos. Os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago davam em maior extensão, revertendo a glosa integral sobre a logística aplicada aos produtos acabados, como logística aduaneira, escoamento, distribuição e comercialização. k) Por unanimidade de votos, reconhecer o direito ao crédito sobre fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas, desde que o transportador seja pessoa jurídica tributada. l) Por unanimidade de votos, em reconhecer o crédito sobre fretes na aquisição de insumos suspensos (Súmula CARF nº 188) e fretes de retorno de insumos depositados; m) Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito à atualização monetária pela taxa SELIC sobre os créditos de ressarcimento, observada a mora administrativa superior a 360 dias. n) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas dos itens de enxoval – especialmente uniformes e vestimentas utilizadas pelos colaboradores. o) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas referentes às perícias de abate para venda dos produtos para países Árabes. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.724, de 15 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10950.729859/2019-37, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou parcialmente procedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

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:

1. PEDIDO DE RESSARCIMENTO – PIS não cumulativo

SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ESSENCIALIDADE.RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

2. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. CONCEITO.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais; excetuam-se as despesas na aquisição de bens e serviços prestados em atividades diversas da produção, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo, contábil, jurídico da pessoa jurídica ou ainda os gastos posteriores à finalização do processo de produção.

3. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

A aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, não gera direito a crédito.

4. DESPESAS COM EMBALAGENS. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. ETIQUETAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

Encerrando-se o processo de produção de bens, em regra, com a finalização das etapas produtivas do produto, resulta que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção não são considerados insumos, como os gastos com embalagens utilizados no transporte de produtos acabados: caixas com capacidade maiores que àquelas de apresentação, cantoneiras e lateral de papelão, bobinas filme stretch, pallets, big-bag, tonéis, barricas etc.

5. ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS.

A possibilidade de créditos com dispêndios de locação se dá apenas em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não abrangendo veículos, tratores, empilhadeiras, veículos usados ou adquiridos de pessoa física.

6. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. DESPESAS COM EXPORTAÇÃO.

Exclui-se do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, incluindo dentre eles os gastos com fretes de produtos acabados para formação de lotes para embarque ao exterior, carga e descarga, as operações em terminais de embarque, comissões pagas, serviços portuários, despacho aduaneiro, agenciamento marítimo, Cabotagem, Demurrage, desconsolidação, limpeza e serviço de controle de container, taxas de embarque marítimo etc.

7. FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA NÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VINCULAÇÃO AO BEM ADQUIRIDO.

O frete pago na aquisição de mercadorias para revenda, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que, nessa situação, ele integra o custo de aquisição, contudo, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação do respectivo crédito deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

8. GASTOS COM TRANSPORTE. FRETES EM ETAPA INTERMEDIÁRIA DA PRODUÇÃO. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA E INSUMOS.

Os dispêndios com transporte de matéria-prima, de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ainda que no sistema de parceria, como o transporte de grãos e demais ingredientes à fábrica de ração; da ração produzida até às granjas para a engorda de frangos e alimentação de aves; do transporte de pintos de um dia e de galinhas poedeira a aviários; de frangos de corte até a unidade de abate; por constituírem operações realizadas em etapas intermediárias do processo produtivo da pessoa jurídica, são considerados insumos e os créditos respectivos podem ser apropriados.

9. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO.

Os dispêndios de fretes com remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não são considerados como

da atividade produtiva, por corresponderem a gastos posteriores à finalização do processo de produção, consequentemente, não podem ser calculados créditos sobre esses gastos.

10. FRETE INTERNACIONAL. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

Não podem ser descontados créditos no regime da não cumulatividade em relação a fretes internacionais (marítimos), onde o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que representado no país por intermediário como agente marítimo ou equivalente.

11. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DOS SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO DE VESTUÁRIO. EPI.

Os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, salvo disposições expressamente previstas, como aqueles tratados como EPI.

12. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. FERRAMENTAS.

Em geral, as ferramentas, bem como os itens consumidos para suas operações, não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas, posto que não se subsumem no conceito de insumo.

13. INSUMOS. DISPÊNDIOS COM PERÍCIA DE ABATE DE FRANGOS.

Tratando-se de uma exigência contratual vinculada à comercialização, ainda que seja necessária a obtenção da dita certificação obtida por meio de associações para viabilizar a exportação de produtos, não se caracteriza como dispêndios por “imposição legal”.

14. INSUMOS. PEDÁGIOS. SEGURO E RASTREAMENTO DE CARGAS.

Não geram direito a crédito os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

15. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. PINTOS DE 1 (UM) DIA. MATRIZES DE REPRODUÇÃO. ATIVO CIRCULANTE.

A classificação de pintos de 1 (um) dia utilizados como matrizes de reprodução, que produzirão outras aves, é no ativo não circulante imobilizado, como estoque de ativo biológico de produto agropecuário,

sendo vedada a utilização de créditos sobre encargos de depreciação, como ocorre em relação aos bens registrados no ativo imobilizado.

16. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO.

As edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa, não necessariamente no sistema produtivo, tem como regra geral de creditamento a taxa anual de depreciação, de acordo com o prazo de vida útil do bem; podendo, de maneira alternativa, o aproveitamento de créditos ser realizado no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, quando o bem for adquirido ou construído para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Irresignada, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, repisando os argumentos da Manifestação de Inconformidade e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Preliminarmente, DETERMINAR o afastamento da aplicação da IN RFB n.º 1.911/2019 do caso em análise, em obediência ao princípio da irretroatividade das normas e ao disposto no art. 5º, inciso XXXVI, da CF c/c art. 6º, da LINDB; RECONHECER o direito de a empresa Recorrente utilizar como insumo passível de creditamento do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativa todos aqueles que são imprescindíveis, essenciais, úteis e necessários para a produção da empresa, razão pela qual impõe-se o reconhecimento da INTEGRALIDADE dos bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo da empresa e que foram indevidamente glosados pela r. fiscalização, DETERMINAR a manutenção das alíquotas básicas dos fretes na aquisição de insumo que gera direito a crédito presumido, nos termos do art. 3º, § 1º, das Leis 10.637 e 10.833, independente do regime a que se submetem os insumos transportados, nos termos da fundamentação; RECONHECER o direito ao crédito presumido art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, decorrente da aquisição de bens com suspensão no pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS que geram direito a crédito presumido, nos termos da fundamentação; RECONHECER o direito de a empresa Recorrente utilizar créditos do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativa sobre as máquinas e equipamentos adquiridos para utilização no processo produtivo da empresa, indevidamente glosados pela r. fiscalização, nos termos da fundamentação; RECONHECER o direito ao crédito presumido previsto no art. 55, inciso I, combinado com o §1º, da Lei 12.350/2010, haja vista a necessária manutenção do crédito decorrente das aquisições de soja e farelo de soja utilizados como Insumo, nos termos da fundamentação; DETERMINAR a atualização monetária, pela taxa Selic, sobre os créditos de ressarcimento devidamente reconhecidos e que vierem a ser reconhecidos em favor da Recorrente, em obediência ao disposto na sentença proferida no Mandado de Segurança n.º 5013357- 57.2017.4.04.7003/PR, em trâmite perante a 1ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Maringá, e segundo a qual foi determinado que, “em caso de decisão favorável quanto aos pedidos de ressarcimento formulados

pela parte impetrante, informados na inicial, cujo prazo legal de 360 dias esteja ou venha a ser extrapolado, que efetue o pagamento dos referidos créditos devidamente atualizados pela SELIC desde a data dos respectivos protocolos administrativos”.

Além do mais, requereu também a recorrente que:

Seja DETERMINADA a suspensão da exigibilidade das DCOMPs, com fundamento no art. 151, inciso III, do CTN c/c art. 33, do Decreto nº 70.235/1972; A juntada dos documentos anexos, cujo rol segue ao final discriminado; Em razão da interposição do Recurso Voluntário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), requer seja publicado o Edital de Julgamento com o fim de possibilitar a realização de SUSTENTAÇÃO ORAL pelo representante legal da Recorrente, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal c/c art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 343/2015).

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

PRELIMINAR DE AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DA IN RFB N.º 1.911/2019

A Recorrente suscita, preliminarmente, a inaplicabilidade da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 às glosas em discussão, vez que os fatos que as originaram se deram no 4º trimestre de 2014. Sustenta que a fundamentação das glosas com base em norma superveniente violaria o princípio da irretroatividade.

A Recorrente sustenta que tal procedimento viola regras basilares de direito intertemporal, uma vez que atos normativos infralegais não podem retroagir para alcançar situações pretéritas, sobretudo quando impliquem restrição de direitos.

Todavia, não assiste razão à Recorrente, de modo que deve prevalecer o entendimento da DRJ a quo.

Explico:

A Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 reveste-se de caráter estritamente regulamentar e consolidador das normas que disciplinam a

apuração e a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Seu escopo não é inovar no ordenamento jurídico, tampouco instituir restrições ao direito creditório que já não estivessem devidamente previstas na legislação de regência. Assim, trata-se de ato que tem por finalidade compilar e uniformizar o entendimento da Administração Tributária sobre os comandos legais que já preexistiam.

Nessa toada, por ostentar natureza eminentemente interpretativa, sua aplicação aos procedimentos de fiscalização de fatos pretéritos encontra pleno amparo no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, não havendo que se falar em ofensa à irretroatividade da norma tributária.

Cumprе ressaltar, ademais, que o indeferimento dos créditos pelo Fisco tem como substrato material os requisitos e vedações encartados nas próprias Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A menção à IN RFB nº 1.911/2019 no bojo do despacho decisório não altera a base jurídica primária do lançamento, servindo apenas de referencial normativo consolidado da Receita Federal aplicável à matéria.

Portanto, a menção à IN RFB nº 1.911/2019 pela Fiscalização não altera a base material do lançamento, que se fundamenta em Lei, razão pela qual rejeito a preliminar.

MÉRITO

CONCEITO DE INSUMO

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “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.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste

julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...) 14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS

A Recorrente busca a manutenção dos créditos sobre aluguéis dos seguintes equipamentos: Betoneira, Bob Cat, Caminhão, Caminhão Auto Fossa, Caminhão Basculante, Caminhão Munk, Caminhão munk e guindaste, Empilhadeira, Guindastes / Muck, Mini Carregadeira, Mini Escavadeira, Pá Carregadeira, Pá carregadeira W20, Pá Carregadeira, Retroescavadeira, Bob Cat e Caminhão Basculante, Rolo Compactador, Rolo Compactador e Bob Cat, Rolo Compactador e Retro Escavadeira, Rolo Compactador Modelo CAT CB24, Transporte de Máquina com Carreta Prancha, Trator com concha e Bob Cat, Trator p/ Bater Cama Aviário, Trator/Máquina Perfuratriz.

Aduz a Recorrente que tais equipamentos e máquinas de movimentação industrial interna são indispensáveis ao processo de produção de seus produtos.

A Autoridade Fiscal, por sua vez, glosou as despesas por entender que se tratam de locação de veículos, o que não possui previsão legal para creditamento (Art. 3º, IV das Leis 10.637 e 10.833), que apenas prevê o creditamento aos seguintes insumos: “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;”.

É cediço que o enunciado da Súmula CARF n. 190 diz que é vedado o crédito sobre locação de veículos transporte de carga ou de passageiros:

Súmula CARF nº 190: Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Todavia, o conceito de "máquinas e equipamentos" abrange itens de movimentação de carga interna, o que, conforme jurisprudência do CARF são considerados insumos para o exercício da atividade e, portanto, dispêndios aptos a gerarem crédito de PIS/COFINS:

Número do Processo 19311.720047/2017-64

Contribuinte BRASPRESS TRANSPORTES URGENTES LTDA

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/10/2024 Relator(a) FLAVIA SALES CAMPOS VALE

Nº Acórdão 3201-012.083 Tributo / Matéria

Ementa(s)Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

PIS. COFINS. CRÉDITO. BENFEITORIAS. POSSIBILIDADE Despesas empregadas em imóveis de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, independente da conta contábil utilizada para lançamento.

PIS. COFINS. CRÉDITO. TRANSPORTADORA. INSUMO. RECEPÇÃO. TRIAGEM. ARMAZENAGEM. DISTRIBUIÇÃO. TRANSPORTE ENCOMENDAS. PESSOA

JURÍDICA. POSSIBILIDADE. Despesas relativas aos serviços prestados por operadores e gerentes de filiais, cujo as atividades são serviços de recepção, triagem, armazenagem, distribuição e transporte de encomendas, ou seja, dispêndios destinados à atividade fim da filial/empresa, são passíveis de descontos dos créditos de PIS e Cofins.

PIS. COFINS. CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GERENCIAMENTO DE RISCOS. RASTREAMENTO. ESCOLTA. SEGUROS. INDENIZAÇÃO AVARIA. SEGURANÇA. LINK DE DADOS. SERVIÇOS DE TECNOLOGIA. MANUTENÇÃO DO SORTER. MATERIAIS CONSUMIDOS NO SORTER. Despesas com gerenciamento de riscos. rastreamento. escolta. seguros. indenização avaria. segurança. link de dados. serviços de tecnologia. manutenção do sorter. materiais consumidos no sorter. , ou seja, dispêndios destinados à atividade fim da filial/empresa, passíveis de descontos dos créditos de PIS e Cofins.

PIS. COFINS. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE A pessoa jurídica pode descontar créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

PIS. COFINS. CRÉDITO. DESPESAS COM CÓPIAS. POSSIBILIDADE Despesas com aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços são passíveis de desconto dos créditos de PIS e Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. Os gastos de construção civil e beneficiamento de prédios podem gerar créditos quando se tratar de bens ativados, através da depreciação, atendidas as condições. Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2013 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

PIS. COFINS. CRÉDITO. BENFEITORIAS. POSSIBILIDADE Despesas empregadas em imóveis de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, independente da conta contábil utilizada para lançamento.

PIS. COFINS. CRÉDITO. TRANSPORTADORA. INSUMO. RECEPÇÃO. TRIAGEM. ARMAZENAGEM. DISTRIBUIÇÃO. TRANSPORTE ENCOMENDAS. PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Despesas relativas aos serviços prestados por operadores e gerentes de filiais, cujo as atividades são serviços de recepção, triagem, armazenagem, distribuição e transporte de encomendas, ou seja, dispêndios destinados à atividade fim da filial/empresa, são passíveis de descontos dos créditos de PIS e Cofins.

PIS. COFINS. CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GERENCIAMENTO DE RISCOS. RASTREAMENTO. ESCOLTA. SEGUROS. INDENIZAÇÃO AVARIA. SEGURANÇA. LINK DE DADOS. SERVIÇOS DE TECNOLOGIA. MANUTENÇÃO DO SORTER. MATERIAIS CONSUMIDOS NO SORTER.

Despesas com gerenciamento de riscos. rastreamento. escolta. seguros. indenização avaria. segurança. link de dados. serviços de tecnologia. manutenção do sorter. materiais consumidos no sorter. , ou seja, dispêndios destinados à atividade fim da filial/empresa, passíveis de descontos dos créditos de PIS e Cofins.

PIS. COFINS. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE A pessoa jurídica pode descontar créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

PIS. COFINS. CRÉDITO. DESPESAS COM CÓPIAS. POSSIBILIDADE Despesas com aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços são passíveis de desconto dos créditos de PIS e Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Os gastos de construção civil e beneficiamento de prédios podem gerar créditos quando se tratar de bens ativados, através da depreciação, atendidas as condições. Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2013 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Aplica-se multa por infração à legislação tributária quando o contribuinte, obrigado à transmissão da Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições para o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, o faz com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

E também:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA. A decisão motivada e que atende aos requisitos legais do Decreto nº 70.235/72, deve ser mantida. Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019 PIS/COFINS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. A apuração de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, só pode ser feita por empresa que efetivamente produza bens ou preste serviços. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem descontar créditos do regime não cumulativo sobre as despesas com: i) material de embalagem; ii) combustível (óleo diesel, para os caminhões que transportam as mercadorias para os centros de distribuição, e gás liquefeito de petróleo - GLP, para abastecimento das empilhadeiras); iii) aluguéis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Não há previsão de creditamento de embalagens, na condição de insumo, quando a atividade da contribuinte for a de revenda de mercadorias.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. VEDAÇÃO AO DESCONTO DE CRÉDITOS. Não há respaldo legal ao cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com taxa de administração de cartões de crédito, por constituírem despesa operacional da recorrente.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS /PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. Tema 1.231/STJ.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país e utilizados nas atividades da empresa, dão direito ao desconto de créditos para o contribuinte.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE. As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

PIS/COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e, nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, a retificação também dessas.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00015746720024202175 3202-002.939, Relator.: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 18/09/2025, Data de Publicação: 30/09/2025)

Pelo exposto, voto no sentido de dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso neste item, para excluir apenas as glosas de aluguel referente às Betoneira, Empilhadeira, Guindastes / Muck, Mini Carregadeira, Mini Escavadeira, Pá Carregadeira, Pá carregadeira W20, Pá Carregadeira, Retroescavadeira, Rolo Compactador, Rolo Compactador, Rolo Compactador e Retro Escavadeira, Rolo Compactador Modelo CAT CB24, Trator com concha e Bob Cat, Trator p/ Bater Cama Aviário, Trator/Máquina Perfuratriz.

DAS DESPESAS COM ENXOVAL

Quanto às despesas com enxoval, o acórdão recorrido entendeu que “verificado que tais dispêndios não se referem exclusivamente à locação de máquinas ou equipamentos, e sim de um serviço muito mais abrangente, de fornecimento e higienização de uniformes, bem como higienização e organização de vestiários, inclusive com disponibilização de mão de obra, tais serviços não se enquadram como serviços utilizados como insumo, por não fazerem parte do processo produtivo, mas de atividade meio”.

Já o Recorrente defende que todos os itens de enxoval – especialmente uniformes e vestimentas utilizadas pelos colaboradores – são indispensáveis ao exercício de suas atividades, notadamente em razão das

exigências sanitárias, de segurança e de controle de qualidade inerentes ao seu setor de atuação.

De fato observo que tais despesas não possuem caráter meramente facultativo, mas decorrem de imposições normativas e operacionais, sendo essenciais para a regular execução do processo produtivo.

Os gastos com enxoval devem ser compreendidos como insumos, na medida em que se mostram necessários e relevantes para a atividade empresarial, garantindo não apenas a conformidade com exigências legais, mas também a integridade dos produtos e a segurança dos processos, conforme jurisprudência do CARF:

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa. Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as locações de uniformes para os trabalhadores manipuladores de alimentos e a contratação de serviço movimentação cross docking. [...]

(CARF - RECURSO VOLUNTÁRIO: 10983.905393/2020-39 3202-002 .070, Relator.: WAGNER MOTA MOMESSO DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 15/10/2024, Data de Publicação: 14/11/2024)

Com isso, revento as glosas.

DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

Neste tópico, examina-se a glosa operada pela Autoridade Fiscal sobre a aquisição de adubos e defensivos agropecuários, sob o fundamento de que tais bens estariam sujeitos à incidência da alíquota zero ou à suspensão do pagamento de PIS e COFINS.

A Recorrente contesta a glosa, sustentando a essencialidade de tais produtos para o manejo sanitário e nutricional das aves em seu processo produtivo integrado. Ademais, defende que, ainda que as aquisições estejam desoneradas, isso não impediria a manutenção do crédito com base na sistemática da não cumulatividade, invocando, por reiteradas vezes o art. 17 da Lei nº 11.033/04, ou, subsidiariamente, que tais aquisições gerariam direito ao crédito presumido na agroindústria.

A controvérsia exige a separação rigorosa dos conceitos de qualificação material do bem como insumo e de sua autorização legal para a tomada de crédito básico.

Não há dúvidas de que adubos, defensivos agropecuários e suplementos alimentares para o plantel de aves cumprem os requisitos de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. Sem o controle de pragas e sem a suplementação alimentar, a atividade avícola se torna inviável. Materialmente, de fato, são insumos.

No entanto, a sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS possui uma limitação legal intransponível para o creditamento. Trata-se do Art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que veda, expressamente, o direito ao crédito sobre a aquisição de bens ou serviços que não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições, como nos casos de isenção, não tributação, sujeitos à alíquota zero ou à suspensos.

A lógica do legislador é clara, podendo ser assim resumida: o crédito se destina a neutralizar a carga tributária suportada na etapa anterior. Ora, se o insumo foi adquirido com alíquota zero ou suspensão, não houve incidência tributária na aquisição a ser compensada pela Recorrente, de modo que inviável se falar em creditamento.

Ressalte-se que a invocação do Art. 17 da Lei nº 11.033/2004 pela Recorrente parte de premissa equivocada. O referido dispositivo garante a manutenção dos créditos quando a empresa, no caso a Recorrida, realiza a “venda” de mercadorias sujeitos à alíquota zero ou não incidência, mas não autoriza a apuração de crédito básico sobre “aquisições” que já se encontravam desoneradas quando da sua compra pela Recorrente.

Ou seja, a norma disposta no Art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permite que uma empresa que compra insumos tributados, pagando PIS/Cofins na entrada, possa manter esses créditos mesmo que o seu produto final seja vendido com alíquota zero. Este, no entanto, não é o caso dos autos.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso quanto ao pedido de restabelecimento do crédito incidente sobre a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e suspensão.

DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS EM VEÍCULOS QUE FAZEM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

A autoridade fiscal procedeu à glosa de créditos sobre combustíveis, óleo diesel, gasolina e etanol, sob o argumento de que seriam consumidos em veículos não relacionados ao processo produtivo, especificamente no

transporte de veterinários, funcionários e técnicos às unidades. O Acórdão da DRJ manteve o entendimento de que tais gastos seriam atividades de apoio ou posteriores à finalização da produção.

A Recorrente se insurge, aduzindo que, dada a sua natureza de agroindústria avícola operando em sistema de integração, o deslocamento de técnicos e veterinários às granjas dos parceiros é uma condição sine qua non para a existência do seu produto final. Alega, ainda, a essencialidade do combustível para caminhões frigorificados e para máquinas como geradores, tratores e pás-carregadeiras utilizadas na produção.

Quanto a este item, vale mencionar a Instrução Normativa RFB nº 2.1264, de 30 de abril de 2025, que alterou a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, e trata de insumos sobre os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra e dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra, nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.264, DE 30 DE ABRIL DE 2025 Altera a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

"Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte fornecido para a mão de obra;

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra;

XXII - dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra;

Com isso, reverto as glosas.

DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS EM VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM MERCADORIAS VENDIDAS

Nesta seção, analisa-se a insurgência da Recorrente contra a glosa de créditos sobre o combustível diesel utilizado em caminhões frigorificados destinados à entrega de produtos acabados aos seus clientes, como aves abatidas, congeladas e resfriadas.

A Recorrente fundamenta sua tese, sustentando que a produção de alimentos perecíveis possui uma natureza peculiar. Indica que o ciclo produtivo não se encerraria no frigorífico, mas apenas no momento da entrega ao destinatário final em condições aptas ao consumo humano, invocando, para tanto, as normas sanitárias como a Portaria ANVISA SVS/MS nº 326/2007 e a Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984, argumentando que a manutenção da cadeia do frio durante o transporte é uma imposição legal, o que conferiria ao combustível o caráter de insumo relevante.

A despeito da robustez da argumentação regulatória apresentada, a tese da extensão do processo produtivo até a entrega não encontra amparo na legislação da não cumulatividade do PIS e da COFINS, nem na jurisprudência consolidada deste Conselho.

Para fins tributários, o processo de produção considera-se encerrado quando o bem está pronto, embalado e disponível para a comercialização no estoque de produtos acabados. O transporte realizado da planta industrial até o cliente configura, tecnicamente, uma despesa de distribuição e venda, e não um insumo da fabricação.

Quanto à alegada imposição legal decorrente das normas da ANVISA e do MAPA, é preciso distinguir a natureza da obrigação. Referidas normas visam garantir a integridade e a segurança alimentar do produto durante a sua circulação no mercado. Todavia, o fato de uma despesa de venda ser regulada por normas sanitárias não tem o condão de transmutá-la em insumo de produção.

Nesse sentido, a matéria se encontra pacificada pelo enunciado da Súmula CARF n. 217, que estabelece de forma impositiva:

Súmula CARF n. 217: Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Por derivação lógica, se o serviço de frete na venda não gera crédito, o combustível consumido pela própria empresa para realizar esse mesmo transporte, ainda que com frota própria também não é apto a gera-lo

O combustível, neste cenário, é um custo de escoamento da produção, e não um item que agrega valor ou é consumido na criação do bem.

Pelo exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo integralmente a glosa sobre a aquisição de combustíveis utilizados em veículos destinados ao transporte de mercadorias vendidas.

DAS OUTRAS FORMAS DE UTILIZAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL APLICADO EM MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO)

Neste tópico, a Recorrente se insurge contra a glosa de créditos sobre o óleo diesel consumido em máquinas e equipamentos que operam diretamente no suporte e na execução do processo produtivo, especificamente em geradores de energia, pás-carregadeiras e tratores.

A fiscalização e a decisão recorrida mantiveram a glosa por entenderem que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo, tratando-os de forma genérica como gastos de apoio. Contudo, a Recorrente detalha a indispensabilidade operacional de cada item para a manutenção do ciclo produtivo avícola, de modo que a análise deste item deve ser pautada pelo critério da essencialidade estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR,

Conforme exposto pela Recorrente, os geradores de energia são acionados para suprir falhas na rede elétrica e garantir o funcionamento ininterrupto de incubatórios e frigoríficos.

É cediço que, no ramo da agroindústria de perecíveis, a climatização não é um item de conforto, mas uma exigência sanitária e biológica vital para os animais em criação. Uma queda de energia sem o suporte de geradores implicaria na perda total de milhares de ovos em incubação ou no degelo e condenação de toneladas de carne estocada, de sorte que o combustível que alimenta tais geradores é caracterizado como insumo essencial, pois sua ausência paralisaria a operação, tornando o produto impróprio para comercialização.

Diferente dos veículos de transporte rodoviário, as pás-carregadeiras e tratores são utilizados para a movimentação interna de insumos e matérias-primas e remoção de resíduos da produção avícola a exemplo dos dejetos eliminados nas granjas (esterco) e dos efluentes líquidos, vísceras, penas, sangue e gorduras originários do abate e industrialização.

Tais máquinas, portanto, atuam como extensões do maquinário industrial no ambiente de produção agrícola, de modo que o CARF tem reconhecido reiteradamente que o combustível consumido por máquinas que operam fisicamente na produção de bens destinados à venda gera direito ao crédito:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva. Em observância ao art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS. Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (insumos dos insumos), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM MÁQUINAS E VEÍCULOS. POSSIBILIDADE De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

(CARF – RECURSO VOLUNTÁRIO: 10665.000279/2009-16 3302-014.352, Relator.: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO, Data de Julgamento: 18/04/2024, Data de Publicação: 17/04/2025)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer

Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018. Assentou-se, em especial, que “a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço”, cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento.

COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS LUBRIFICANTES. DESPESAS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS são insumos os combustíveis e óleos lubrificantes adquiridos para abastecimentos das máquinas e equipamentos, inclusive dos veículos utilizados no transporte de insumos.

DESPESAS COM A FROTA. PEÇAS E SUAS PARTES. CONCESSÃO DE CRÉDITO. Consideram-se insumos passíveis de creditamento, as despesas incorridas pelo contribuinte são, ao mesmo tempo, aceitas e glosadas pela fiscalização, para o período objeto de pedido de ressarcimento.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, está autorizada a concessão de crédito correspondente aos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, se o bem adquirido pelo contribuinte foi incorporado ao seu ativo imobilizado e destinado à fabricação do produto dirigido à venda. A legislação prevê, ainda, a dedução das despesas com bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda. INCIDÊNCIA DA SELIC. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA.

(CARF 13936000064200514 3001-002 .091, Relator.: Não informado, Data de Julgamento: 21/10/2021, Data de Publicação: 29/11/2021)

Nessa toada, diferentemente dos tópicos anteriores onde se discutiu o transporte de pessoal e de mercadorias, aqui tratamos inequivocamente de insumos utilizados na produção/cultivo das mercadorias comercializadas, caracterizando-se como a força motriz aplicada diretamente na fase de elaboração e preservação industrial.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso neste item, para afastar a glosa e reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre o óleo diesel utilizado em geradores de energia, pás-carregadeiras e tratores operacionais vinculados à atividade produtiva da Recorrente.

DO CONSERTO DE FROTA – GASTOS COM VEÍCULOS QUE NÃO PARTICIPAM DO PROCESSO PRODUTIVO

A autoridade fiscal procedeu à glosa proporcional das operações com gastos na manutenção de veículos por entender que estes não

participavam do processo produtivo, aplicando o mesmo raciocínio utilizado para a glosa dos combustíveis. O Acórdão da DRJ confirmou a glosa, destacando que gastos com veículos de transporte de pessoal e de mercadorias vendidas não geram direito a crédito.

A Recorrente indica se tratar das seguintes despesas:

Descrição do serviço	Soma do CORFIS: Base de Cálculo
DESPESAS COM VEÍCULOS	R\$ 189.705,65
PRESTACAO DE SERVICO DE REPARACAO DE TACO	R\$ 100.880,28
PRESTACAO DE SERVICO DE ALINHAMENTO P/V	R\$ 384.702,67
PRESTACAO DE SERVICO DE AB - VEICULO	R\$ 272.808,00
PRESTACAO DE SERVICO DE AUTO ELTRICO	R\$ 1.840.342,87
PRESTACAO DE SERVICO DE BALANCEAMENTO P/	R\$ 92.271,71
PRESTACAO DE SERVICO DE BORRACHARIA	R\$ 281.208,83
PRESTACAO DE SERVICO DE CAMBIO	R\$ 281.888,48
PRESTACAO DE SERVICO DE DIFERENCIAL	R\$ 186.007,90
PRESTACAO DE SERVICO DE DIRECAO	R\$ 114.040,09
PRESTACAO DE SERVICO DE EMBRAGEM	R\$ 172.168,66
PRESTACAO DE SERVICO DE EQUIPAMENTO DE R	R\$ 885.680,63
PRESTACAO DE SERVICO DE FREIO	R\$ 606.570,79
PRESTACAO DE SERVICO DE FUNILARIA E LANT	R\$ 21.525,00
PRESTACAO DE SERVICO DE GUINCHO E MUX	R\$ 15.308,36
PRESTACAO DE SERVICO DE LIMPEZA, MANUTEN	R\$ 182.802,93
PRESTACAO DE SERVICO DE LUBRIFICACAO	R\$ 1.428.782,35
PRESTACAO DE SERVICO DE MANUTENCAO CORRE	R\$ 2.470,00
PRESTACAO DE SERVICO DE MANUTENCAO DE GE	R\$ 220,00
PRESTACAO DE SERVICO DE MANUTENCAO DE MA	R\$ 1.625,00
PRESTACAO DE SERVICO DE MANUTENCAO DE MO	R\$ 640.880,44
PRESTACAO DE SERVICO DE MANUTENCAO INDUS	R\$ 911,00
PRESTACAO DE SERVICO DE OFICINA	R\$ 1.348,75
PRESTACAO DE SERVICO DE REPARACAO DE PRE	R\$ 1.750.798,19
PRESTACAO DE SERVICO DE RECALCUTAGEM DE	R\$ 20.884,36
PRESTACAO DE SERVICO DE RECONDICIONAMENT	R\$ 229.052,62
PRESTACAO DE SERVICO DE SUDO - VEICULO	R\$ 540.069,24
PRESTACAO DE SERVICO DE SISTEMA DE RUED	R\$ 41.360,10
PRESTACAO DE SERVICO DE SOLDA CARROCERIA	R\$ 1.042.368,48
PRESTACAO DE SERVICO DE SUSPENSAO	R\$ 1.035.907,23
PRESTACAO DE SERVICO DE TORNO	R\$ 8.110,00
PRESTACAO DE SERVICO DE VULCANIZACAO	R\$ 900,00
PRESTACAO DE SERVICO RECARGA BATERIA P/	R\$ 110,00
Total Geral	R\$ 11.006.909,32

A Recorrente rebate o entendimento fiscal reiterando que, no sistema de parceria avícola, a manutenção dos veículos utilizados pelos técnicos e veterinários, bem como daqueles que transportam os insumos e o produto final, é essencial para a viabilidade do negócio e cumprimento de normas sanitárias.

A análise deste item deve guardar estrita simetria com o decidido nos tópicos anteriores referentes aos combustíveis e gastos com transporte de técnicos, funcionários e veterinários. O conserto e a manutenção preventiva ou corretiva de um veículo somente geram direito ao crédito se o próprio veículo for considerado um insumo ou um bem do ativo imobilizado diretamente vinculado à produção.

Como já assentado, o transporte de profissionais (veterinários e técnicos) para as granjas parceiras, embora relevante sob o ponto de vista gerencial, configura despesa de apoio e viabilização de mão de obra. Seguindo as diretrizes do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, as despesas destinadas a permitir que o pessoal técnico exerça sua supervisão não possuem nexo de causalidade direto com a industrialização do produto avícola. Portanto, a manutenção desses veículos não se enquadra no conceito de insumo.

Mantém-se a glosa nesse ponto.

De igual forma, os gastos com a conservação da frota destinada à entrega do produto acabado aos clientes finais constituem despesas posterior ao encerramento do ciclo industrial. Trata-se de custo de comercialização e escoamento que atrai a aplicação da Súmula CARF nº 217, a qual veda o creditamento de gastos logísticos na operação de venda. Mantém-se a glosa, igualmente, neste subitem.

Diferente dos casos acima, o conserto e a manutenção de máquinas como tratores e pás-carregadeiras que operam fisicamente na movimentação de insumos fabris e no manejo produtivo são caracterizados como essenciais, sendo que a manutenção desses ativos visa garantir a continuidade da linha de produção e a integridade da planta industrial. Tais gastos são perfeitamente creditáveis como insumos, nos termos da jurisprudência deste CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, é passível de creditamento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda, desde que explicada a sua utilização e comprovado o modo de sua utilização, individualizadamente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços

e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, é passível de creditamento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda, desde que explicada a sua utilização e comprovado o modo de sua utilização, individualizadamente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

(CARF 10650720559201209 3402-011.063, Relator.: PEDRO SOUSA BISPO, Data de Julgamento: 27/09/2023, Data de Publicação: 13/11/2023)

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso neste ponto, tão somente para permitir o creditamento sobre os gastos de manutenção e conserto de tratores, pás-carregadeiras e demais máquinas de uso estritamente operacional e industrial, mantendo-se a glosa sobre a manutenção dos veículos de assistência técnica, transporte de pessoal e entrega de vendas.

DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE

Neste tópico, a controvérsia reside na glosa de créditos sobre a aquisição de diversos materiais de embalagem, tais como:

1. BARRICA DE PAPELAO 50 KG
2. BASE DE PAPELAO PARA PALLET CMS 1200 X 1
3. CAPA PALLET (CMS SEARA) - 1,44 X 1,20 X
4. FITA ADESIVA TRANSPARENTE 1800 X 48
5. FITA DE BOPP ADESIVA BRANCA C/ IMPRESSAO
6. TAMBOR DE A/C 230 KG.

A fiscalização e o Acórdão da DRJ mantiveram a glosa sob o fundamento de que tais itens seriam “embalagens de transporte”, utilizadas após a finalização do processo produtivo e, portanto, caracterizadas como despesas de comercialização e distribuição, o que entendem não atribuir direito ao crédito de insumo.

A Recorrente, por sua vez, defende que a distinção feita pelo Fisco é equivocada. Argumenta que grande parte dos itens são embalagens de apresentação, essenciais para a comercialização direta ao consumidor final e que, mesmo as embalagens secundárias ou de transporte seriam relevantes, pois o cumprimento de regras da vigilância sanitária (art. 435 do Decreto 9013/2017) impõe a utilização desses materiais para garantir a integridade, a assepsia e a segurança alimentar do produto até a sua entrega.

Para dirimir a lide, é necessário aplicar o critério de essencialidade e relevância à luz da destinação fática de cada item.

Ademais, o entendimento deste CARF tem evoluído para considerar tais embalagens de transporte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, como dispêndios aptos a gerar o creditamento, vejamos:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (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. Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo com relação aos gastos com embalagens para o transporte de produtos acabados.

(CARF – RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA: 00013502900954201095 9303-014.093, Relator.: ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN, Data de Julgamento: 20/06/2023, Data de Publicação: 21/08/2023)

Quanto aos pallets, este Colegiado deve curvar-se ao entendimento mais recente e especializado deste Conselho, assentado no Acórdão CARF nº 3201-011.938, que especifica que também os pallets constituem insumos essenciais à atividade industrial, uma vez que “sua falta na movimentação ou no transporte do bem produzido compromete diretamente a integridade e qualidade do produto”:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. LEGALIDADE. AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. Afastada violação aos princípios da motivação, legalidade, ampla defesa e do contraditório. Os fatos e demais informações trazidas aos autos pela fiscalização de forma clara e suficientemente descritos no Relatório Fiscal, e nos respectivos anexos. Enquadramentos legais dos ilícitos tributários imputados a Recorrente devidamente

consignados, assegurando o amplo exercício do contraditório e da ampla defesa, mediante apresentação do recurso administrativo

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS-Pasep/Cofins, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre, desde que demonstrado inequivocamente o seu não aproveitamento em períodos anteriores e desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea.

PALLET PINUS C1000 X L1000 X A120 MM – PET e PALLET PINUS C1000 X L1000 X A 67 MM – PET. INSUMOS. CREDITAMENTO. COFINS. O creditamento de PIS/COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Pallets constituem insumos, sua falta na movimentação ou no transporte do bem produzido compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pela Recorrente.

FRETE NA REMESSA DE BENS PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. FRETE NO RETORNO DE BENS DEPOSITADOS EM DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL FRETE NO DESLOCAMENTO DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. FRETE DE BENS IMPORTADOS. LOGÍSTICA, ARMAZENAGEM DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. INSUMOS. CREDITAMENTO. COFINS. O creditamento de PIS/COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Os serviços tomados pela Recorrente são essenciais (critério definido pelo Superior Tribunal de Justiça) para o desenvolvimento da sua atividade industrial e comercial.

(CARF – RECURSO VOLUNTARIO: 10480.728792/2017-35 3201-011.938, Relator.: HELCIO LAFETA REIS, Data de Julgamento: 23/07/2024, Data de Publicação: 19/11/2024)

Por simetria ao raciocínio aplicado aos pallets e às caixas, os materiais de vedação (fitas adesivas) e de unitização de carga (filme stretch) também se qualificam como insumos, na medida em que são indispensáveis para

manter o conjunto da embalagem (caixas e pallets) íntegro e protegido durante as diversas etapas de movimentação interna e externa exigidas pelo ciclo produtivo agroindustrial.

Vale, ainda, mencionar o enunciado da Súmula 235:

SÚMULA CARF Nº 235 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025 As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso neste item, para reverter as glosas e reconhecer o direito ao crédito sobre as embalagens de apresentação e de transporte, incluindo expressamente os pallets, fitas adesivas, etiquetas, caixas e filmes plásticos, por configurarem insumos essenciais e relevantes à preservação da integridade e qualidade do produto avícola.

DAS EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO EQUIVOCADAMENTE CLASSIFICADAS COMO EMBALAGENS DE TRANSPORTE

A Recorrente alega que grande parte das embalagens classificadas como PARA TRANSPORTE são, em verdade, EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO e, por isso, passíveis de gerar crédito do PIS-COFINS não cumulativo.

Dentre os produtos que compuseram a glosa do período em análise, destacam-se os seguintes:

1. BANDEJA RECICLAVEL PARA OVOS
2. BOBINA POLIETILENO P/ SELADORA DE CAIXAS
3. BOBINA STRETCH FILME 16 KG 500 X 0,019 A
4. BOBINA STRETCH FILME 5 KG 500 X 0,019 MAN
5. BOBINA STRETCH FILME AZUL 2,5 KG 500 X 0,019
6. CANTONEIRA DE PAPELÃO PESO 370+-11 G 1600
7. FITA ADESIVA TRANSPARENTE 1800 X 48
8. FITA ADESIVA TRANSPARENTE 1800 X 48
9. LATERAL DE PAPELAO P/ CAIXA JUMBO
10. TAMPA DE PAPELAO P/ CAIXA JUMBO PESO 182.

As embalagens citadas tem a finalidade de garantir a correta armazenagem e preservação do produto, além de identificar sobre o tipo de corte e qual o produto específico que se encontra, cumprindo assim com os padrões de

qualidade e apresentação, devendo ser classificadas no conceito de insumo para fins de tomada do crédito de PIS-COFINS não cumulativo.

O art. 435 do Decreto 9013/2017, disciplina e regulamenta a inspeção industrial sanitária de produtos de origem animal:

Art. 435. Os produtos de origem animal devem ser acondicionados ou embalados em recipientes ou continentes que confirmam a necessária proteção, atendidas as características específicas do produto e as condições de armazenamento e transporte.

Assim, as embalagens de apresentação (embalagens primárias) e etiquetas, assim entendidos como como bandejas para ovos, sacos plásticos para cortes de aves, etiquetas de pesagem e identificação e bobinas de filme que entram em contato direto com o produto são, indubitavelmente, insumos produtivos. Tais itens são incorporados ao produto final, de modo que, sem eles, o bem não estaria acabado para a venda conforme os padrões regulatórios. Portanto, o crédito sobre estes materiais é legítimo.

Se a norma sanitária exige que o produto seja acondicionado de forma a evitar contaminação cruzada e manter a temperatura, tal embalagem integra o processo de industrialização sob o critério da relevância. Sem elas, o produto perderia sua aptidão para o consumo antes de chegar ao mercado.

Em decisão proferida pelo CARF, esse entendeu pela possibilidade sobre a o direito creditório sobre essas embalagens:

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE. Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos (fita para rotular, caixa de papelão diversas, pallets diversos, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, filme stretch, bandeja linstar diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final, observados os demais requisitos da lei. (CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010930720946201614 3201-011.854, Relator.: MARCIO ROBSON COSTA, Data de Julgamento: 17/04/2024, Data de Publicação: 09/05/2024)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ETIQUETAS. SACOS. PELÍCULAS POSSIBILIDADE. Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com material de embalagem, etiquetas, sacos, películas e etiquetas utilizados no transporte de produtos alimentícios destinados ao consumo humano. (CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010940903774201199 3201-012.399, Relator.: FABIANA

FRANCISCO, Data de Julgamento: 21/07/2025, Data de Publicação: 06/10/2025)

Reverto as glosas.

DAS FERRAMENTAS DE USO GERAL

A Autoridade Fiscal procedeu à glosa de créditos sobre a aquisição de itens classificados como "ferramentas de uso geral", tais como chairas, discos de corte, discos diamantados, pistões pneumáticos, solenoides e tesouras. O Acórdão da DRJ manteve a glosa sob o fundamento genérico de que ferramentas e itens consumidos para sua operação não se subsomem ao conceito de insumo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais itens são essenciais para a realização de seu objeto social. Argumenta que as chairas são vitais para a manutenção do corte das facas na linha de abate e que itens como pistões e solenoides são, em verdade, componentes de máquinas industriais sujeitos a desgaste constante.

A aplicação dos critérios de essencialidade e relevância exige que se analise a função do item dentro do processo específico da agroindústria avícola.

É fato incontroverso que, em um frigorífico/abatedouro, a precisão e a qualidade do corte são elementos indissociáveis ao processo produtivo, de modo que a chaira e demais produtos de afiação não representam uma ferramenta de uso geral e fortuito, mas sim um instrumento indispensável ao fio das facas e demais instrumentos utilizados na linha de desossa e abate. Sem a afiação constante, a linha de produção seria paralisada ou sofreria perda severa de produtividade e qualidade do produto final.

Portanto, tais ferramentas preenchem o requisito da essencialidade, conforme jurisprudência do CARF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PIS-COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS. As ferramentas, bem como os itens consumidos, caracterizam-se como

insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram direito a créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE. Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO. APURAÇÃO. Na apuração do Pis-Pasep/Cofins não cumulativa, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo vedado ainda o aproveitamento de créditos referentes a itens adquiridos até 30/04/2004.

CRÉDITO. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE. Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem imóvel rural como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010410721310201154 3101-004 .384, Relator.: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Data de Julgamento: 11/12/2025, Data de Publicação: 04/02/2026)

De igual modo, os itens como pistões pneumáticos e válvulas solenoides não são "ferramentas manuais", mas sim partes e peças de reposição que compõem o maquinário industrial automatizado. Conforme a jurisprudência deste Conselho, as partes e peças sujeitas a desgaste e substituição periódica para manter as máquinas em operação geram direito ao crédito por serem fundamentais à continuidade do processo fabril, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas :

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS. Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e para o aquecimento de caldeiras industriais são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

COOPERATIVAS. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. As cooperativas somente pode descontar créditos calculados em relação a bens para revenda adquiridos de não associados.

BENS PARA REVENDA. SUSPENSÃO. PROIBIÇÃO É vedada a venda com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30 .00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso de aquisição de suínos destinados à revenda.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA. Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. Comprovado o erro de fato na glosa de créditos relativos a bens que não estão sujeitos à alíquota zero ou à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins na saída do fornecedor, reverterem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

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.

ETIQUETAS. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. A operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas, havendo, assim, na aquisição de etiquetas, direito ao crédito (entendimento expressamente consignado no Parecer Normativo Cosit nº 4/2014).

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis

vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na atividade fabril, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134).

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.

MATERIAL DE USO COMUM. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS. SERVIÇOS DE LAVAÇÃO DE UNIFORMES. 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.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10925 .901576/2014-21 3201-011.613, Relator.: HELCIO LAFETA REIS, Data de Julgamento: 20/03/2024, Data de Publicação: 30/09/2024)

Por outro lado, ferramentas manuais de uso comum, como alicates, chaves, brocas, utilizadas para reparos eventuais ou geral carecem de nexo direto com o produto em elaborado pela Recorrente. Tais itens possuem caráter administrativo ou de suporte geral, não se qualificando como insumo produtivo à luz da tese do STJ.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito sobre chavira; disco de corte; disco de lixa; disco defletor; engraxadeira; escova de aço; garfo cc; induzido p/ lixadeira; lima; lixa; pistão pneumático; rebolo afiar; rolamento; solenoide; suporte de inox p/ lamina de corte; tesoura para necropsia.

Por outro lado, MANTENHO A GLOSA apenas para as ferramentas de uso genérico e manual que não possuam vinculação direta e específica com o ciclo produtivo industrial.

DA AQUISIÇÃO DE MONITORAMENTO ELETRÔNICO DE CARGAS E RASTREAMENTO DE VEÍCULOS

Em sua peça recursal, a Recorrente se insurge contra a glosa de créditos decorrentes das despesas com contratação de serviços de monitoramento eletrônico de cargas e rastreamento de veículos.

O lançamento fiscal pautou-se na premissa de que tais serviços ostentam natureza de despesa comercial, logística e de segurança patrimonial, não guardando relação de dependência com a atividade industrial de processamento de aves. A Recorrente, em sentido oposto, argumenta que o rastreamento é essencial para garantir a segurança das mercadorias, a previsibilidade da entrega e a própria viabilidade de suas operações de venda, requerendo seu enquadramento como insumo.

Consoante exaustivamente demonstrado nos tópicos pretéritos deste voto, o conceito de insumo exaure-se no exato momento em que o produto final se encontra embalado e pronto para a comercialização. Tudo o que ocorre a partir de então consubstancia despesa estritamente comercial.

A contratação de monitoramento eletrônico e rastreamento de frota é um serviço voltado à gestão logística e à segurança do patrimônio da empresa e de suas cargas, tratando-se de providência de segurança, visando para mitigar riscos de roubo, furto, extravio ou outros sinistros durante o escoamento da produção.

Por mais relevante que o rastreamento seja para a segurança comercial da Recorrente, tal serviço não tem relação com a criação ou produção de produtos derivados de aves, não se amoldando, portanto, no conceito de insumo.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo irretocável a glosa sobre as despesas relativas aos serviços de monitoramento eletrônico de cargas e rastreamento de veículos.

DOS SERVIÇOS DE LOGÍSTICA

A autoridade fiscal promoveu a glosa sob o argumento de que a logística consubstancia atividade de apoio e escoamento comercial. A Recorrente, por sua vez, defende que tais serviços são indispensáveis para a preservação, circulação e escoamento de seus produtos perecíveis, como aves congeladas ou resfriadas, pleiteando seu enquadramento como insumo.

Os serviços terceirizados de movimentação, carga, descarga e armazenagem prestados estritamente sobre matérias-primas e insumos no

interior do parque industrial ou em silos da Recorrente são inerentes ao processo de fabricação, pois antecedem e viabilizam a transformação física, amoldando-se ao conceito de insumo. Entendo ser correta a apropriação do crédito neste ponto.

Por outro lado, a logística aplicada aos produtos finais da Recorrente (aves processadas e embaladas) possui natureza jurídica distinta. Conforme já exaustivamente assentado neste voto, o processo industrial encerra-se no exato momento em que o bem encontra-se pronto para a comercialização.

A partir desse marco, a contratação de serviços para armazenagem em câmaras frias de centros de distribuição, separação de pedidos, carregamento de caminhões de entrega e movimentação de produtos acabados configura despesa estritamente comercial e operacional de vendas, sendo que tais dispêndios, ainda que vitais para a organização empresarial e preservação do produto até a mesa do consumidor, ocorrem fora do ciclo produtivo, esbarrando na vedação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Assunto: Normas Gerais de Direito

Tributário Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO. Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art. 373 do CPC/2015.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 99, DA PORTARIA CARF nº 1.634/2023 (NOVO 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. Assim, não se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1

.221.170/PR, por força do disposto no art. 99, da Portaria CARF nº 1.634/2023, e não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: manutenção predial, despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza e manutenção predial, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo, fretes na remessa de mercadoria ou bem para demonstração, fretes na transferência de amostra grátis, fretes na devolução de vendas, fretes na saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa), fretes na aquisição de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e, fretes na transferência de bem que não se enquadra como insumo, gastos com logística aduaneira ou portuária, despesas com locação de veículos e despesas com condomínio e fundo de reserva.

[...]

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 16682 .721199/2020-73 3102-002.731, Relator.: PEDRO SOUSA BISPO, Data de Julgamento: 18/09/2024, Data de Publicação: 27/11/2024)

Além do mais, o entendimento se encontra deveras consolidado no enunciado da Súmula 232 do CARF, que assim dispõe:

SÚMULA CARF Nº 232: As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso neste item, tão somente para reconhecer o direito ao crédito sobre os serviços logísticos movimentação, carga e armazenagem incidentes exclusivamente sobre matérias-primas e insumos na fase de pré-produção e produção, mantendo-se a glosa integral sobre a logística aplicada aos produtos acabados, como logística aduaneira, escoamento, distribuição e comercialização.

DA PERÍCIA DE ABATE

Foram glosados, ainda, a perícia de abate, por entender que são “utilizados não de maneira geral a todos os produtos, mas somente àqueles necessários ao atendimento de demanda específica de determinado

cliente, como por exemplo, a inspeção para verificar se o abate atende a exigências religiosas (abate halal)”.

A fiscalização glosou os créditos por entender que “ao final do processo, ainda que não atenda à exigência específica daquele cliente, o produto não se torna imprestável, pois pode ser redirecionado a outro mercado/cliente”.

Outrossim, conforme demonstrado pelo Recorrente, entre suas atividades principais consta a exportação de carnes, de modo que, estando devidamente habilitada para exportar aos países de origem árabe, deve cumprir com as condições impostas pelo país de destino para a realização do correto procedimento para o abate das aves.

Há jurisprudência neste tribunal no sentido de que, no caso específico do mercado HALAL, a perícia é essencial para os abatedouros que fornecem para países islâmicos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CERTIFICAÇÃO HALAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. A certificação Halal, por ser documento indispensável para a realização de exportação dos produtos para países mulçumanos, configura-se como despesa do processo produtivo. Inclusive, ao se determinar que ocorrerá venda amparada por certificado, o próprio processo de produção - suas etapas e forma de realização - sofrem ajustes e inspeções obrigatórias, de maneira que restam configurados os critérios de essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp . 1.221.170-PR.

(CARF 19679721060201933 3401-011.724, Relator.: ARNALDO DIFENTHAELER DORNELLES, Data de Julgamento: 27/06/2023, Data de Publicação: 14/11/2023)

Com isso, revento as glosas.

DOS SERVIÇOS DE LAVANDERIA

A autoridade fiscal promoveu a glosa sob o fundamento de que a lavagem de uniformes consubstancia mera despesa de facilitação de mão de obra e higiene pessoal, não se agregando materialmente ao produto final. A Recorrente, em contraponto, defende que a higienização centralizada é uma obrigação legal inafastável para o funcionamento de uma planta frigorífica, sob pena de interdição sanitária.

Conforme o entendimento expressamente consolidado pela RFB no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, considera-se insumo o bem ou serviço cuja utilização no processo produtivo seja exigida por imposição legal ou normativa.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

Como se sabe, a Recorrente atua no ramo de abate e processamento de aves, atividade submetida ao rigoroso escrutínio MAPA da ANVISA. As normativas sanitárias, a exemplo da Portaria MAPA nº 210/1998, impõem que os colaboradores da linha de produção utilizem indumentária própria, limpa e higienizada diariamente.

Mais do que isso, para evitar contaminação cruzada e garantir a inocuidade biológica dos alimentos, é terminantemente proibido que o trabalhador industrial leve seus uniformes e Equipamentos de Proteção Individual - EPIs para lavagem em ambiente doméstico.

Desta feita, o serviço de lavanderia industrial, no contexto de um abatedouro, não constitui mera liberalidade ou despesa administrativa, mas sim inequívoca etapa compulsória do controle de qualidade e assepsia da fábrica. A supressão dessa higienização acarretaria a imediata suspensão das atividades industriais por imperativo de saúde pública e sua interdição.

No entanto, o direito ao creditamento não é absoluto sobre toda e qualquer peça de vestuário da empresa, devendo respeitar a segregação por cada setor.

A lavagem de roupas de funcionários alocados nos setores administrativos, vendas, recursos humanos e diretoria não guarda nexo com a área limpa de processamento de alimentos, carecendo da obrigatoriedade sanitária que justifica a relevância da limpeza especializada. Assim, entendo por manter a glosa neste ponto.

Já a higienização das vestimentas e equipamentos utilizados exclusivamente pelos colaboradores que atuam diretamente no abate, desossa, câmara fria, cortes e áreas demais áreas operacionais atende plenamente ao critério da relevância normativa, de modo que é possível a apropriação do crédito sobre essas despesas.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso neste item, para afastar a glosa e reconhecer o direito ao crédito sobre os serviços de lavanderia industrial estritamente em relação à higienização de uniformes e EPIs utilizados pelos funcionários da área operacional, mantendo-se a

glosa quanto à lavagem de vestimentas de funcionários alocados nos setores administrativo, de apoio e comercial.

OS FRETES EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO É REMETENTE NEM DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS

Neste subitem, a Recorrente combate a glosa de créditos relativos a despesas de frete nas quais, segundo o levantamento da fiscalização, a empresa não figurava formalmente como remetente ou destinatária, comprovado por nota fiscal de venda emitida pelo contribuinte (CFOP de operação de venda).

A autoridade fiscal procedeu argumenta que, não estando a empresa qualificada nos polos da operação de transporte no documento fiscal, restaria descaracterizada a aquisição do serviço por parte da pessoa jurídica, impedindo o direito ao creditamento. A Recorrente, em sua defesa, sustenta que o frete:

correspondente aos fretes que não transitaram pela empresa Recorrente, mas que foram diretamente para empresa terceira, objetivando a industrialização por encomenda, ou para estabelecimentos de armazenagem, compõem os custos da atividade empresarial realizada pela Recorrente, e, por esta razão, preenchem a caracterização de insumo para a tomada de crédito de ressarcimento

A alegação da Recorrente, embora plausível sob a ótica fática operacional, não exime o contribuinte do seu dever probatório. Para desconstituir o lançamento fiscal fundado em documento emitido contra terceiros (CT-e), incumbia à Recorrente trazer aos autos, de forma tempestiva, elementos probatórios robustos que demonstrassem inequivocamente o fluxo financeiro da operação.

A mera alegação genérica de que arcou com os custos logísticos da cadeia de integração, desacompanhada da indispensável prova documental pré-constituída, é insuficiente para anular a glosa.

Pelo exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo irretocável a glosa sobre as despesas de frete nas quais a Recorrente não logrou êxito em comprovar documentalmente a assunção do encargo financeiro.

DO FRETE DE PRODUTO ACABADO E DO FRETE TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO

Neste Ponto, a Recorrente insurge-se contra a glosa promovida sobre despesas logísticas relativas ao transporte de produtos finais, englobando

tanto o frete de produtos acabados quanto o frete de transferência de produção entre os próprios estabelecimentos da empresa.

A autoridade fiscal promoveu o lançamento sob o fundamento de que os gastos logísticos incorridos após a finalização do produto consubstanciam despesas de distribuição comercial e escoamento, não integrando o conceito de insumo produtivo.

A operação de transferência de produtos acabados da fábrica para centros de distribuição ou filiais da própria pessoa jurídica possui natureza estritamente logística e patrimonial, de modo que não configuram etapa do processo de produção.

A matéria encontra-se definitivamente pacificada no sentido de inexistir direito creditório nessas operações, segundo entendimento sedimentado no âmbito deste tribunal administrativo por meio da Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

No que concerne ao frete de produto acabado, contudo, impõe-se aplicar a mesma inteligência já delineada nos tópicos anteriores. O transporte do produto final não gera crédito a título de insumo nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pois o STJ fixou que a essencialidade cessa com o término da fabricação.

Todavia, o único permissivo legal para o transporte do produto acabado reside no art. 3º, inciso IX, da 10.833/03, referente a “frete na operação de venda”. Logo, caso dentro deste agrupamento glosado existam, comprovadamente, despesas de frete contratadas junto a transportadoras terceirizadas para a entrega da mercadoria vendida ao adquirente final, o crédito deve ser reconhecido, não se enquadrando, nesse permissivo, despesas com qualquer outra modalidade de transporte, seja como frota própria ou transferências internas, que devem permanecer glosadas.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso neste item, tão somente para reconhecer o direito ao crédito sobre o frete de produtos acabados exclusivamente nas hipóteses em que houve contratação de terceiros para entrega em operação de venda a clientes, hipótese do art. 3º, inciso IX, da 10.833/03, mantendo-se irretocável a glosa sobre as demais despesas, em especial aquelas relativas ao frete de transferência de produção entre estabelecimentos da própria Recorrente, por expressa vedação da Súmula CARF nº 217.

DO FRETE INTERNACIONAL

A Recorrente insurge-se contra a glosa de créditos apurados sobre despesas com a contratação de frete internacional, vinculados às suas operações de exportação de produtos acabados.

A autoridade fiscal procedeu à glosa dos valores sob o fundamento de que os serviços de transporte internacional, notadamente aqueles prestados por empresas domiciliadas no exterior, não sofrem a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, o que atrai a vedação legal ao creditamento por parte da adquirente. A Recorrente, no entanto, defende que a despesa compõe o seu custo de venda ao mercado externo e que a legislação garante a manutenção de créditos nas operações de exportação.

A pretensão da Recorrente confunde dois institutos distintos da não cumulatividade, que são: a) a manutenção de créditos na exportação; e b) a regra matriz de apropriação do crédito básico.

Para que a contratação de um serviço de frete na operação de venda, amparado pelo inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, gere direito ao crédito básico para o tomador, é pressuposto inafastável que tal serviço tenha sido passível de tributação na etapa anterior.

Esta é a inteligência e o rigor do art. 3º, § 2º, inciso II, das referidas Leis, que proíbe expressamente a apropriação de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS.

No caso do frete internacional, seja ele marítimo ou aéreo, voltado à exportação, o serviço é prestado por companhias de navegação ou aéreas domiciliadas no exterior. A receita auferida por esses transportadores estrangeiros não é alcançada pelas regras de incidência do PIS e da COFINS vigentes no território nacional, o que, como já assentado, obstaria o direito creditório pelo regime da não cumulatividade.

Ainda que a empresa transportadora fosse sediada em território nacional, tal fato, igualmente, não geraria direito creditório, pois a receita auferida por estas transportadoras são isentas de PIS e COFINS, por força do art. 14, inciso V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A rigor, a jurisprudência deste CARF é pacífica no sentido de que é incabível o creditamento sobre despesas de frete internacional, justamente pela falta de incidência na origem, verbis:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2010

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. CAPATAZIA. NÃO CABIMENTO As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas. (Súmula CARF nº 232).

CRÉDITOS RELATIVOS A FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Súmula CARF nº 217).

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00013051720040201189 3102-003 .176, Relator.: FABIO KIRZNER EJCHEL, Data de Julgamento: 10/12/2025, Data de Publicação: 26/01/2026)

Além do mais, o entendimento se encontra deveras consolidado no enunciado da Súmula 232 do CARF, que assim dispõe:

SÚMULA CARF Nº 232

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo integralmente a glosa efetuada sobre as despesas com serviços de frete internacional.

DO FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUSPENSO – DA MANUTENÇÃO DO CRÉDITO NA ALÍQUOTA BÁSICA, AINDA QUE OS INSUMOS GEREM DIREITO A CRÉDITO PRESUMIDO

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa deste item, sob o fundamento de que o valor do frete integra o custo de aquisição do bem. Sendo a aquisição do insumo desonerada na origem, pela suspensão, o serviço de frete a ele vinculado seguiria a mesma sorte tributária, não gerando direito ao crédito básico.

A Recorrente, em contrapartida, sustenta a autonomia das operações, defendendo que o serviço de transporte prestado por terceiros sofre a incidência regular das contribuições, o que autorizaria a manutenção do

crédito na alíquota básica, independentemente de o insumo transportado estar suspenso ou gerar direito a crédito presumido.

A pretensão da Recorrente merece acolhimento, por encontrar amparo na jurisprudência sumulada deste Egrégio Conselho.

A controvérsia cinge-se a definir se a desoneração tributária aplicável ao insumo agrícola suspenso transportado contamina, por via reflexa, o direito ao crédito sobre o serviço acessório de transporte pago ao prestador logístico.

A matéria encontra-se definitivamente pacificada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, culminando na edição da Súmula CARF nº 188, cujo enunciado dispõe de forma hialina:

Súmula CARF nº 188: É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

O entendimento sumulado afasta a tese fiscal da atração do acessório pelo principal na sistemática da não cumulatividade. O serviço de transporte rodoviário de cargas prestado por terceiros constitui uma etapa autônoma, de modo que, se a transportadora domiciliada no país sofreu a incidência regular do PIS e COFINS sobre a receita auferida com aquele frete, está perfeitamente suprida a exigência do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, o fato de o insumo transportado possuir alíquota zero ou suspensão não impede o creditamento básico sobre o valor pago especificamente pelo frete e comprovadamente tributado na etapa anterior.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso neste item, determinando que a unidade de origem afaste a glosa e reconheça o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos sobre as despesas com serviços de frete na aquisição de insumos amparados por suspensão, nos estritos termos da Súmula CARF nº 188.

DO FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO DE PESSOA FÍSICA

A Recorrente insurge-se contra a glosa dos créditos apurados sobre as despesas com serviços de frete incidentes na aquisição de insumos e matérias-primas agropecuárias oriundos de fornecedores pessoas físicas.

A autoridade fiscal promoveu a referida glosa amparada no argumento de que a aquisição de mercadorias de pessoas físicas não confere direito ao crédito básico do PIS e da COFINS, dada a ausência de tributação na origem.

A controvérsia em análise repousa sobre a mesma premissa jurídica enfrentada no tópico antecedente acerca de frete de insumos suspensos, notadamente, acerca da suposta contaminação do serviço de frete pela natureza tributária da mercadoria transportada.

É cediço que a aquisição direta de insumos junto a produtores rurais Pessoas Físicas não gera direito à apropriação de créditos básicos na sistemática não cumulativa.

Contudo, a vedação incidente sobre o insumo adquirido de pessoa física não possui o condão de aniquilar o direito creditório sobre o serviço autônomo de frete, desde que este último consubstancie uma operação tributada pelo PIS e pela COFINS, aplicando-se, à espécie, com exatidão, a inteligência consolidada da já citada Súmula CARF nº 188.

Assim, deve-se estabelecer, todavia, que a autonomia do frete amparada pela Súmula 188 pressupõe a incidência do tributo na prestação do serviço. Caso a Recorrente tenha contratado serviços de transporte rodoviário prestados diretamente por pessoas físicas, não haverá qualquer direito creditório à espécie.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso neste item, afastando a glosa para reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas de frete na aquisição de insumos de pessoa física, condicionado à comprovação de que o serviço de transporte foi prestado por transportadora sujeita à incidência do PIS e da COFINS, mantendo-se a glosa caso o serviço de frete tenha sido prestado por pessoa física.

DAS DESPESAS COM PEDÁGIO

O acórdão recorrido entendeu que não prospera a alegação do contribuinte sob fundamento de que o pedágio, por sua vez, é um custo operacional relacionado ao deslocamento de mercadorias e pessoas, não se vinculando diretamente à atividade fabril.

Já a Recorrente defende que estas estão intrinsecamente relacionadas à atividade de transporte, sendo indispensáveis para a circulação de insumos, produtos em elaboração e mercadorias destinadas à venda.

Justifica, ainda, que trata-se de custo necessário à execução da logística empresarial, sem o qual restaria inviabilizada a própria movimentação física dos bens ao longo da cadeia produtiva.

No caso, não assiste razão ao contribuinte.

Tratam-se de despesas que, conforme entendimento deste Eg. Conselho, não geram direito de crédito, conforme se percebe de recente julgado, cujo excerto da ementa que Número do Processo 10980.905543/2018-10, acórdão 3301-013.506, a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PEDÁGIO. SEGURO. ESCOLTA. DESPESAS. CRÉDITO. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. O desconto de crédito sobre despesas com pedágio é vedado expressamente em lei e as despesas com seguro e escolta não se enquadram no inciso II art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Dessa forma, ainda que seja uma despesa necessária para a logística empresarial, não preenche os critérios de essencialidade e relevância exigidos para o creditamento.

Portanto, correta a decisão de primeira instância.

DA REMESSA PARA DEPÓSITO

O acórdão recorrido entendeu que “Em se tratando de serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica”, não são passíveis de creditamento”.

Com razão. Não é possível o creditamento de despesas de frete de produtos acabados, eis que tais despesas ocorrem após a finalização do processo produtivo, não se enquadrando como insumo essencial à produção.

Vejamos o que prevê a Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015

Mantenho a glosa.

DOS SERVIÇOS PORTUÁRIOS

O acórdão recorrido entendeu que se trata de gastos operacionais e, portanto, não essenciais à atividade exercida na produção dos bens, nos seguintes termos:

Portanto, os gastos com serviços portuários, alfandegário e aduaneiros, e demais serviços relacionados, suportados pela pessoa jurídica, ainda que correspondam a despesas necessárias à consecução de seus objetivos empresariais, e mesmo que venha a ser comprovado por meio de documentos e notas fiscais como trazido aos autos, trata-se, de fato, de gastos operacionais com objetivo de otimizar as receitas da empresa e viabilizar a exportação de seus produtos, porém, não essenciais à atividade exercida na produção dos bens, que é a essência para se caracterizar um gasto como insumo.

Neste ponto, cabe a inteligência da Súmula 232 do CARF, que assim dispõe:

SÚMULA CARF Nº 232

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Pelo exposto, mantenho as glosas.

SERVIÇOS PRESTADOS APÓS A FABRICAÇÃO DOS BENS DESTINADOS À VENDA

Alega o Recorrente que o processo de exportação de produtos acabados, como agenciamento marítimo, despacho aduaneiro e serviços de logística, assim como serviços de monitoramento eletrônico de cargas e rastreamento de veículos são indispensáveis para a efetivação das operações de exportação realizadas pela empresa.

Defende que trata-se de serviços diretamente vinculados à viabilização da saída dos produtos para o exterior, integrando a dinâmica operacional da Recorrente e sendo essenciais para a concretização das operações.

Outrossim, este e. CARF editou a Súmula CARF nº 232, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Assim, deve ser observado o entendimento sumulado, razão pela qual voto no sentido de manter as glosas.

DA AQUISIÇÃO DE MATRIZES

Neste subitem, a Recorrente aduz que a glosa de créditos básicos apropriados sobre a aquisição de aves reprodutivas, designadas como “matrizes”.

Todavia, a pretensão da Recorrente não merece guarida, restou incontroverso nos autos que a apropriação dos créditos glosados se deu sobre a aquisição originária de aves “pintos de um dia” destinadas à reprodução, com expectativa de vida útil superior a um ano. Consoante a disciplina do Pronunciamento Técnico CPC 29 e das normas de contabilidade, tais aves constituem estoques de ativos biológicos classificados no Ativo Não Circulante, ou seja, ativos imobilizado.

Sendo bens do imobilizado, a via de creditamento aplicável, como bem destacado no Acórdão recorrido (fl. 1271), seria o desconto sobre os encargos de depreciação. Ocorre que a sistemática não cumulativa veda a apropriação de crédito sobre bens não sujeitos ao pagamento das contribuições na etapa anterior.

Assim, como as aves foram adquiridas sob a égide da alíquota zero ou suspensão, a glosa do crédito básico sobre a sua depreciação é imbuída de legalidade, sendo irrelevante que a Recorrente as classificações atribuídas pela Recorrente.

Quanto ao pleito sucessivo de conversão do valor glosado em crédito presumido sob o argumento de que as aves serão abatidas no futuro, acompanha-se a escorreita inteligência firmada pela DRJ (fl. 1271), uma vez que o escopo do lançamento fiscal em debate é a apuração de irregularidades na apropriação de créditos. O crédito presumido da agroindústria possui requisitos normativos próprios e exige apuração e registro específicos, fato este que não se verifica na espécie.

Pelo exposto, filio-me ao entendimento adotado pela DRJ em sede de julgamento de primeira instância, e NEGOU PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo irretocável a glosa sobre as aquisições de aves matrizes.

DAS GLOSAS SOBRE BEM JÁ DEPRECIADO - VALOR DE AQUISIÇÃO

Neste tópico, a controvérsia reside na glosa de créditos apropriados pela Recorrente após o transcurso do prazo de 24 (vinte e quatro) meses contado da conclusão das obras de edificação e benfeitorias.

A fiscalização procedeu à glosa dos valores por constatar que a empresa, ao optar pelo benefício do creditamento acelerado previsto no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, continuou a apurar as parcelas mensais de 1/24 (um vinte e quatro avos) mesmo após o esaurimento do prazo legal contado da

data de finalização de cada obra. Para a autoridade lançadora, uma vez superado o interregno de dois anos desde a conclusão do ativo, o bem já se encontrava depreciado para fins de fruição do incentivo, cessando o direito ao crédito naquela modalidade.

Em suas razões recursais, a Recorrente insurge-se contra tal entendimento, sustentando que o termo inicial para a tomada de créditos não é obrigatoriamente a data de conclusão da obra, possuindo o contribuinte a faculdade de iniciar o aproveitamento em momento posterior. Além disso, aduz que é assegurado o direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos no prazo de até 5 (cinco) anos, nos termos da legislação de regência e da jurisprudência.

E entendo não assistir razão à Recorrente.

O cerne da questão não reside na possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos, já que tal direito é amplamente reconhecido, mas sim na extensão temporal de um benefício fiscal específico.

O art. 6º da Lei nº 11.488/2007 instituiu uma exceção à regra geral de depreciação, permitindo que o custo de edificações e benfeitorias incorporadas ao ativo imobilizado seja integralmente creditado em apenas 24 meses, à razão de 1/24 (um vinte quatro avos) por mês. Portanto, é um incentivo à antecipação do fluxo de caixa do contribuinte.

Todavia, por se tratar de norma que outorga desoneração ou benefício fiscal, sua interpretação deve ser estrita, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Nessa toada, o legislador fixou um marco temporal claro, a saber, o benefício é aplicável sobre o custo de construção, mas está adstrito ao período de 24 meses subsequentes à conclusão da obra.

Nesse diapasão, o direito à apropriação do crédito de 1/24 ao mês nasce com a conclusão da edificação e extingue-se 24 meses depois. Admitir que o contribuinte possa estender esse período de 24 meses para qualquer momento dentro do prazo prescricional de 5 anos equivaleria a criar uma modalidade de benefício não prevista em lei, subvertendo a lógica da depreciação, que deve guardar nexos cronológico com a vida útil ou com o período de incentivo delimitado pelo legislador.

Como bem pontuado pelo Acórdão recorrido à fl. 1276, após o transcurso de 24 meses da conclusão, o valor do ativo para fins deste benefício específico se considera exaurido e já depreciado, de modo que, caso o contribuinte não tenha exercido o seu direito dentro do lapso temporal de

vigência do incentivo, não pode pretender ressuscitar parcelas de um benefício cujo prazo de validade legal já expirou.

A extemporaneidade permitida pela legislação tributária autoriza a retificação e o aproveitamento de créditos que poderiam ter sido tomados dentro do seu tempo e modo, mas não possui o condão de dilatar a duração de benefícios temporais ou de alterar a natureza do regime de depreciação acelerada.

Pelo exposto, acompanho o entendimento exarado pela DRJ e NEGOCIO PROVIMENTO ao recurso neste item, mantendo a glosa sobre as parcelas de crédito apropriadas fora do intervalo de 24 meses contado da conclusão das obras.

DOS DIREITOS À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, PELA TAXA SELIC, DOS CRÉDITOS DE RESSARCIMENTO OBJETO DOS PROCESSOS EM EPÍGRAFE

A Recorrente pleiteia que os valores reconhecidos a título de ressarcimento de PIS e COFINS sejam acrescidos de atualização monetária pela taxa SELIC. Sustenta o pedido na mora administrativa, uma vez que a análise dos pedidos de ressarcimento superou o prazo legal, e invoca o cumprimento de ordem judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5013357-57.2017.4.04.7003/PR, a qual teria determinado o pagamento atualizado dos créditos.

A matéria referente à incidência de atualização monetária sobre pedidos de ressarcimento encontra-se pacificada na jurisprudência pátria, cujo colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.138.206/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou o entendimento de que incide correção monetária, traduzida pela aplicação da taxa SELIC, sobre os pedidos de ressarcimento quando caracterizada a resistência ilegítima do Fisco, configurada na mora administrativa superior a 360 (trezentos e sessenta) dias para a apreciação do pleito, prazo este erigido pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

No caso em tela, verifica-se que os pedidos de ressarcimento se referem ao ano-calendário de 2014, ao passo que o Despacho Decisório foi emitido apenas em 2020, evidenciando o transcurso superior ao prazo limite de 360 dias.

Ademais, consta nos autos a informação de determinação judicial específica proferida no mencionado Mandado de Segurança impetrado pela empresa, amparando o direito à percepção dos créditos atualizados em face da extrapolação do prazo.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso neste item, para reconhecer o direito da Recorrente à atualização monetária dos créditos de ressarcimento pela taxa SELIC, devendo a Unidade de Origem, no momento da liquidação e do pagamento ou compensação, promover os devidos acréscimos.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- a) Reverter as glosas referentes ao aluguel de máquinas de movimentação interna (Betoneira, Caminhão Auto Fossa, Caminhão Basculante, Caminhão Munk, Caminhão munk e guindaste, Empilhadeira, Guindastes/ Muck, Mini Carregadeira, Mini Escavadeira, Pá Carregadeira, Pá carregadeira W20, Pá Carregadeira, Retroescavadeira, Bob Cat e Caminhão Basculante, Rolo Compactador, Rolo Compactador e Bob Cat, Rolo Compactador e Retro Escavadeira, Rolo Compactador Modelo CAT CB24, Transporte de Máquina com Carreta Prancha, Trator com concha e Bob Cat, Trator p/ Bater Cama Aviário, Trator/Máquina Perfuratriz);
- b) Reconhecer o crédito sobre construção de edificações (estruturas metálicas de abate), a ser apropriado na razão de 1/24 avos;
- c) Reverter as glosas referentes às aquisições de combustíveis consumidos em veículos que fazem transporte de funcionários;
- d) Reverter as glosas referentes à aquisição de óleo diesel utilizado em geradores de energia e máquinas operacionais;
- e) Reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de peças e a prestação de serviços de manutenção/conserto exclusivamente para tratores, pás-carregadeiras, máquinas operacionais e transporte de pessoal;
- f) Reconhecer o direito ao crédito sobre embalagens de apresentação e de transporte, por configurarem insumos essenciais e relevantes à preservação da integridade e qualidade do produto avícola;
- g) Reconhecer o direito ao crédito sobre ferramentas essenciais ao processo produtivo (sobre chaira; disco de corte; disco de lixa; disco defletor; engraxadeira; escova de aço; garfo cc; induzido p/ lixadeira; lima; lixa; pistão pneumático; rebolo afiar; rolamento; solenoide; suporte de inox p/ lâmina de corte; tesoura para necropsia);
- h) Reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de lavanderia industrial para uniformes da área operacional;

- i) Reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de logística (movimentação e armazenagem) incidentes sobre matérias-primas e insumos;
- j) Reconhecer o direito ao crédito sobre fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas, desde que o transportador seja pessoa jurídica tributada;
- k) Reconhecer o crédito sobre fretes na aquisição de insumos suspensos (Súmula CARF nº 188) e fretes de retorno de insumos depositados;
- l) Reconhecer o direito à atualização monetária pela taxa SELIC sobre os créditos de ressarcimento, observada a mora administrativa superior a 360 dias.
- m) Reverter as glosas dos itens de enxoval – especialmente uniformes e vestimentas utilizadas pelos colaboradores.
- n) Reverter as glosas referentes às perícias de abate para venda dos produtos para países Árabes.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar a preliminar de nulidade. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: a) reverter as glosas referentes ao aluguel de máquinas de movimentação interna (Betoneira, Caminhão Auto Fossa, Caminhão Basculante, Caminhão Munk, Caminhão munk e guindaste, Empilhadeira, Guindastes / Muck, Mini Carregadeira, Mini Escavadeira, Pá Carregadeira, Pá carregadeira W20, Pá Carregadeira, Retroescavadeira, Bob Cat e Caminhão Basculante, Rolo Compactador, Rolo Compactador e Bob Cat, Rolo Compactador e Retro Escavadeira, Rolo Compactador Modelo CAT CB24, Transporte de Máquina com Carreta Prancha, Trator com concha e Bob Cat, Trator p/ Bater Cama Aviário, Trator/Máquina Perfuratriz). b) reconhecer o crédito sobre construção de edificações (estruturas metálicas de abate), a ser apropriado na razão de 1/24 avos; c) reverter as glosas referentes às aquisições de combustíveis consumidos em veículos que fazem transporte de funcionários; d) manter a glosa sobre a aquisição de combustíveis utilizados em veículos destinados ao transporte de mercadorias vendidas; e) reverter as glosas referentes à aquisição de óleo diesel utilizado em geradores de energia e máquinas operacionais; f) reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de peças e a prestação de serviços de manutenção/conserto exclusivamente para tratores, pás-carregadeiras, máquinas operacionais e transporte de pessoal; g) reconhecer o direito ao crédito sobre embalagens de apresentação e de transporte; h)

reconhecer o direito ao crédito sobre ferramentas essenciais ao processo produtivo (sobre chaira; disco de corte; disco de lixa; disco defletor; engraxadeira; escova de aço; garfo cc; induzido p/ lixadeira; lima; lixa; pistão pneumático; rebolo afiar; rolamento; solenoide; suporte de inox p/ lâmina de corte; tesoura para necropsia); i) reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de lavanderia industrial para uniformes da área operacional; j) reconhecer o direito ao crédito sobre serviços de logística (movimentação e armazenagem) incidentes sobre matérias-primas e insumos; k) reconhecer o direito ao crédito sobre fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas, desde que o transportador seja pessoa jurídica tributada. l) reconhecer o crédito sobre fretes na aquisição de insumos suspensos (Súmula CARF nº 188) e fretes de retorno de insumos depositados; m) reconhecer o direito à atualização monetária pela taxa SELIC sobre os créditos de ressarcimento, observada a mora administrativa superior a 360 dias; n) reverter as glosas dos itens de enxoval – especialmente uniformes e vestimentas utilizadas pelos colaboradores e o) reverter as glosas referentes às perícias de abate para venda dos produtos para países Árabes.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator