



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10983.903446/2013-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-009.090 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. SELIC. JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, a cobrança de juros pela taxa Selic e os juros sobre multa possuem fundamento legal válido e, portanto, observam a regra da legalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

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

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória, por ter sido julgado na sistemática de recurso repetitivo.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIACÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

**CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.**

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.

**CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS OU NÃO. SERVIÇOS DE LOGÍSTICAS GERAIS. POSSIBILIDADE.**

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

**CRÉDITO. PALLETS, EMBALAGENS (CAIXAS E SACOLAS BIG BAGS). POSSIBILIDADE.**

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

**CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS, GRAXAS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.**

É possível o creditamento em razão de previsão expressa no Art. 3.º, inciso II da Lei 10.833/03.

**CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. POSSIBILIDADE.**

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

**CRÉDITO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

**FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.**

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

**AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática não-cumulativa, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.**

Em relação a despesas com aluguel de bens utilizados na atividade produtiva da empresa, a legislação de regência somente permite a tomada de créditos em relação a máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguida e, no mérito, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, desde que atendidos aos demais requisitos na legislação de regência da matéria, em relação a (1) Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, utilizados na produção; (2) serviços de logística gerais vinculados à produção; (3) bens e serviços, utilizados ou vinculados à produção, que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566; (4) bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566, desde que devidamente comprovados; (5) bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004, desde que devidamente comprovados; (6) fretes e armazenagem de produtos em produção; (7) fretes e armazenagem de produtos acabados; (8) fretes entre estabelecimentos; (9) frete tributado pela Contribuição de PIS/Pasep e Cofins sobre aquisições de insumos com alíquota zero; e (10) cross docking. Vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento às matérias de mérito. Vencido o Conselheiro Márcio Robson Costa que negou provimento em relação aos itens “4” e “5”. O Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade deu provimento em maior extensão em relação ao item “5” para desconsiderar o limite temporal. A Conselheira Mara Cristina Sifuentes manifestou intenção de declarar voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3201-009.090 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.903446/2013-58

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1414 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1366 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 1167, nos moldes do despacho decisório de fls. 1154.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 16149.72649.080113.1.5.11-8570 (fls. 1066 e seguintes), transmitido em 08/01/2013, retificador do PER de n.º 35109.44243.211112.1.1.11-6027, de créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados no 2º trimestre-calendário de 2011, no valor de R\$ 10.495.652,17 Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento foi indeferido e as compensações vinculadas não foram homologadas.

Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei n.º 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo n.º 11516.720841/2016-19.

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal informa: que não foram apresentadas as memórias de cálculo nos moldes solicitados, apenas informações de como poderiam ser obtidas, porém sem a indicação das notas fiscais efetivamente utilizadas;

então, foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED; os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7 abaixo.

Conclui, então, que apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFD-Contribuições e as linhas no Dacon, em virtude das informações relativas às linhas 3, 4, 5 e 6 estarem agregadas nas informações da EFD-Contribuições, como explicado anteriormente, foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto, como segue.

1. Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno - Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável LISTAGEM DE ITENS GLOSADOS, arquivo Listagem de Glosas 02-2011.xlsx ou no arquivo GLOSAS DEPRECIACÃO, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) cuja descrição do serviço constante da coluna DESC.MAT informa que não se referem a fretes com direito a crédito;
- c) contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou operação de venda;

d) dos itens contabilizados em conta de Frete de Transferência de Produtos Acabados entre unidades da empresa;

e) dos itens sem qualquer informação de contabilização.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Leite ou na planilha Demais Aliq Zero ou NT;

1.3. aquisições de bens não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.5. despesas com aluguel de veículos que não se enquadram como máquina ou equipamento e não têm direito ao crédito, restrito às máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;

1.6. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos.

2. Ficha 16A – Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação)

Foram glosados os créditos relacionados aos itens informados que tinham a data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

3. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos (crédito presumido)

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos (crédito presumido)

Em relação às linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que - a Linha 23, que usualmente se refere aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foi utilizada para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei nº 12.350/2010;

- na análise dos valores dos créditos das linhas 23, 25, 26, 27 e 28 foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informadas CST 66 na EFD Contribuições;

- também foram tratados os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

- a fim de apurar corretamente os tributos a pagar, uma vez que as vendas realizadas com suspensão também exigiam o estorno dos créditos presumidos porventura creditados, a contribuinte preencheu as linhas 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto;

- a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativos à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos da IN 977. Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26.

E passa a fundamentar as glosas como segue:

3.1. Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 A Autoridade Fiscal relata que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição 01.02 da NCM – animais vivos da espécie bovina) e produzia e exportava produtos classificados na subposição 0201.3000 (OUTS CARNES BOV. DESOSS).

FRESC OU REFRIG.). Assim, considerando que a contribuinte industrializava os bovinos vivos que adquiria, consiste de “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei nº 12.058/2009, enquadrando-se, portanto, também no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse. Portanto, a parte dos valores lançados nas linhas 27 das fichas 6A e 16A que fossem relativos à aquisição de carnes foram glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058. Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens do relacionados no art. 6º da IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela.

Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977/2009, informa que a contribuinte creditou e efetuou os estornos pertinentes os quais não foram corrigidos, pois não foi verificada venda de boi vivo no período.

3.2. Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010 Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 35.063.494,28 em abril, R\$ 46.096.034,80 em maio e R\$ 44.166.948,53 em junho.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º.

Além disso, informa que a contribuinte, quando intimada para tanto, não apresentou o controle diferenciado de estoques dos bens adquiridos sujeitos à suspensão do pagamento das contribuições, obrigação acessória imposta pelo art. 13 da IN. Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento.

Não havendo crédito presumido algum no segundo trimestre de 2011, relativo à IN RFB nº 1.157/2011, os valores lançados na linha 23 foram ajustados a fim de excluir os efeitos do citado crédito presumido inexistente.

Da Manifestação de Inconformidade Nulidade do Despacho Decisório A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório em decorrência da violação ao princípio da motivação. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte.

Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente. Segue alegando que cabia ao Fisco em seu despacho decisório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante e que o fato de elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade do ato administrativo. Acrescenta que a Fiscalização não fez prova do “lançamento” mediante a juntada das notas fiscais relacionadas aos créditos glosados.

Inconstitucionalidade das leis e ilegalidade das IN

Segue apontando a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a Contribuição para o PIS e da Cofins. Nesse sentido: ressalta ser impossível, a partir da constitucionalização da não cumulatividade para o PIS e Cofins, pela Emenda

Constitucional n. 42/2003, a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional, já que o papel do legislador perante a Constituição é de aplicador; aduz que em sendo a matriz constitucional de tais contribuições a receita, a não cumulatividade e o sistema de abatimento de créditos necessariamente deve restar atrelado também a esta e como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para o PIS e Cofins para o reconhecimento de créditos; e conclui que o postulado adotado diz respeito à supremacia da Constituição. Em razão disso, afirma que há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e Cofins.

Passa, então, a alegação de ilegalidade das Instruções Normativas n.º 247/2002 n.º 404/2004 ao restringir o conceito de insumo estabelecidas pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Em síntese, discorre sobre a não cumulatividade no âmbito da tributação das contribuições para demonstrar que, nos termos das leis, o crédito deve ser considerado sobre os insumos em geral, sem as restrições postas pelas mencionadas IN, considerando como tal todos os dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita.

Como razão de contestação comum às glosas procedidas pela autoridade fiscal, a interessada coloca que todas seriam improcedente por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade.

Menciona que exerce atividade econômica submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, o que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo e que não pode a Receita Federal desconsiderar um custo ou despesa vinculado à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. Acrescenta que a noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Glosa de créditos relacionados a serviços de frete Frete na aquisição de bens sujeitos a alíquota zero A interessada defende o direito ao crédito em relação ao frete na aquisição de mercadorias e insumos, sujeitos a alíquota zero, quando o adquirente assume o ônus. Aduz que, em verdade, caberia reconhecer o direito ao crédito devidamente diagnosticado pela fiscalização, pois a legislação, segundo alega, quando interpretada de maneira sistemática permite claramente o creditamento do serviço de frete nestes casos. Afirma que, a partir do momento que se nota a relevância e inerência do frete no processo produtivo do adquirente, por transportar bens para revenda ou insumos, tem-se a confirmação de que este serviço se caracteriza também como insumo, independentemente da forma de tributação do que se transporta. Assim, conclui que “o fato de a mercadoria ou insumo não ser tributada, ter alíquota reduzida ou majorada, ou mesmo estar regido por situações de crédito presumido, não implica na impossibilidade do crédito ou mesmo alteração da apuração do montante”. Cita decisões do Carf nesse sentido.

Frete na aquisição de bens do ativo imobilizado Defende o direito ao crédito em relação ao frete na aquisição de bens do ativo imobilizado por tratar-se de “serviço inerente e relevante” e por existir direito a crédito em relação a aquisição do bem (nos termos do art. 3º, incisos IV, V, VI e VI, Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Cita a Solução de Consulta n.º 204/2008.

**CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.**

O frete pago na aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços compõe o custo de aquisição destes bens para fins de cálculo do crédito referentes ao encargo de depreciação incorrido no mês.

Frete na transferência de bens entre estabelecimentos A Recorrente, considerando não ter feito qualquer segregação dos valores declarados por tipo de frete – dado o seu entendimento de que todos os fretes dariam direito ao crédito –, inicialmente defende a necessidade da realização de perícia ou diligência a fim de separar, caso não se acolha todos os créditos da impugnante, o que seria frete na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos.

Não obstante, defende o direito ao crédito alegando que na atividade de industrialização dos alimentos a serem comercializados o “frete também é peça fundamental”, considerando que “há inúmeras plantas industriais com linhas de produção muitas vezes distintas, tornando comum a transferência entre estabelecimentos”. Conclui que seu processo produtivo “não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes. Cita decisão do Carf e junta Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, onde restaria comprovada “a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da impugnante como vinculados e essenciais ao PROCESSO PRODUTIVO”.

Outras glosas de fretes Em relação à glosa quanto ao frete e respectiva descrição do serviço, alega que o direito ao crédito existe pois consistem de serviços “relevantes e inerentes à atividade”.

Quanto às despesas de frete que foram rejeitadas por suposta ausência de descrição do serviço, alega que na contabilidade e durante toda a fiscalização houve o devido esclarecimento de tais fretes que estão totalmente relacionados ao processo produtivo quanto ao transporte de insumos, venda ou durante a industrialização, razão pela qual é improcedente a glosa realizada. Caso assim não se entenda requer a juntada das demais informações a respeito de referido serviço.

Glosa de créditos relacionados a aquisição de bens sujeitos a alíquota zero A interessada, primeiro, alega que em se tratando de aquisição de produtos agropecuários, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Menciona, ainda: inexistir vedação legal ao aproveitamento do crédito, sobretudo, pelo fato de que todos são aplicáveis como insumo no processo produtivo; que art.

17 da lei nº 11.033/2004 permite a manutenção do crédito.

Glosa de créditos relacionados a aquisição de bens e serviços que não consistem de insumo Em relação aos palletes e materiais para embalagens e transporte como caixas e sacolas big bag, a interessada defende o direito ao crédito alegando que tais produtos participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na:

(i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados, que não podem inclusive ter contato com o chão por determinações dos órgãos de saúde e vigilância); (ii)

- armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) - armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) - contato direto com o produto - laudo INT Argumenta que a Lei não restringiu e nem determinou que somente as embalagens de apresentação permitem o crédito, não podendo o “intérprete distinguir o que a lei não distingue, muito menos por Instrução Normativa”, não havendo razão para se aplicar a legislação de IPI. Acrescenta que

mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que permitem a tomada de crédito na hipótese de armazenagem e transporte de mercadoria.

Alega que as peças e os serviços glosados – menciona válvula, transmissor, flange, eletrodo, braçadeira, difusor, bucha, termostato, mancais, braçadeira, pino, transmissor e temperatura - consistem de peças e materiais de manutenção que são utilizados em equipamentos, máquinas e empilhadeiras empregadas no processo produtivo da impugnante portanto, existindo, portanto, a viabilidade de se utilizar tais créditos.

Em relação aos produtos relacionados à manutenção predial afirma que foram totalmente aplicados no prédio utilizado o processo produtivo da impugnante, de tal maneira que “são relevante e essenciais para o exercício de sua atividade, configurando insumo”.

Aduz que as graxas e lubrificantes glosados tratam-se de insumos, pois consistem de produtos utilizados em diversas máquinas e equipamentos do processo produtivo.

Já em relação aos itens voltados para as indumentárias – cita luva, touca, chapéu, entre outros –, diz não se tratam de “simples EPIS”, mas de itens integrantes do uniforme dos trabalhadores que são “relevantes, inerentes, essenciais e obrigatórias dentro do processo produtivo”, pois, “além de proteger os empregados por determinação legal, permite a fabricação adequada de alimentos ao consumo humano segundo determinação do Ministério da Saúde”.

Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção – cita como exemplo detergente e vassoura - afirma que, embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na sua atividade industrial.

Aduz que a legislação permite a tomada de crédito em relação aos combustíveis e afirma que o combustível glosado (imotivadamente, segundo alega) é empregado no “processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva”.

Defende o crédito em relação aos serviços de paletização e movimentação alegando que foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados claramente no processo produtivo da impugnante, estando relacionados com movimentação de matérias primas, itens em fase de produção ou mesmo para destinar à venda.

Acrescenta que o serviço de paletização, tanto quanto o pallet, bem em relação ao qual se refere, é “de grande relevância em diversos momentos do processo produtivo”.

Quanto aos serviços de carga e descarga, defende que não de ser considerados insumos considerando que “estão totalmente relacionados ao processo produtivo, pois, conforme premissa já estabelecida, são inerentes e essenciais a sua atividade, uma vez que movimentam matérias primas, materiais de embalagens, produtos intermediários e os bens produzidos.

Com relação à glosa do serviço prestado por operador logístico, defende que também estão totalmente relacionados ao processo produtivo, sendo “essencial para permitir toda a movimentação com eficiência e qualidade das cargas desde o início da operação (insumos), durante o processo produtivo, bem como para viabilizar a própria venda dos produtos elaborados.”.

Por fim, em relação aos outros bens e serviços glosados e não diretamente por ela identificados em sua contestação, a recorrente reitera “todas as ponderações acerca da noção de insumo”, pois, segundo alega, “também se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela impugnante em sua atividade produtiva.

Glosa relacionadas a aquisição de máquinas A Recorrente alega que a alegação de que as máquinas não consistem de insumo mas de bem do ativo não impede o crédito, “bastando readequar a linha da declaração, uma vez que: (i) - o crédito existe do pronto

de vista tático e jurídico: (ii) - não há impedimento legal para referido ajuste, sendo um rigor excessivo quanto à forma em detrimento ao conteúdo”.

Glosa relaciona a aluguel de veículos

A interessada defende o direito ao crédito alegando que – como resta claro na “contabilização e esclarecimentos durante a fiscalização, bem como descrição na planilha da própria Fiscalização” - os veículos locados não tratam de automóveis, mas de “equipamentos como empilhadeiras e maquinários”.

Glosa de encargos de depreciação de bens A contestação em relação a essa glosa é contra a constitucionalidade e legalidade de seu fundamento legal, no caso, o artigo 31 da Lei n.º 10.865/2004.

Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais (Ficha 16A – Linha 25 - Calculados sobre Insumos de Origem Animal / Linha 26 - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal / Linha 27 - Ajustes Positivos de Créditos / Linha 28 - Ajustes Negativos de Créditos)

A Recorrente defende a total improcedência das glosas dos créditos alegando que não se utilizou de qualquer crédito indevido. Nesse sentido afirma que, ao contrário, “conforme aquisições e saídas no mercado interno e exterior (tributadas e não tributadas), contabilizou e apurou todos os créditos com base na legislação (v. todos os arquivos e planilhas encaminhadas perante a fiscalização).

Dentro do que alega já ter sido esclarecido durante a Fiscalização, traz explicações em relação à forma de apuração do crédito; quanto aos “valores de receitas de vendas, devoluções e retorno para produtos descritos nas NCMs sujeitos à suspensão” diz que identificou todas as vendas; em relação as receitas que foram tributadas indevidamente, informa que houve o estorno do débito juntamente com o cálculo dos valores de créditos presumidos.

Juros e multa Alega a improcedência do lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic e da multa de ofício sobre o valor apurado da contribuição devida, com fundamento no art. 44 da lei 9.430/96.

Pedido Ao final a interessada requer, caso exista alguma dúvida quanto ao processo produtivo, diante da glosa genérica, a conversão em diligência, com a possibilidade de juntada de novos laudos, documentos e informações.

Outrossim, requer a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

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

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a perícia requerida pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-la.

**DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

Nos processos administrativos referentes a reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.**

No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

Inexiste a possibilidade de tomada de créditos em relação a despesas com fretes na operação de aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.**

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO**

É vedado por lei o desconto de créditos, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.**

Em relação a despesas com aluguel de bens utilizados na atividade produtiva da empresa, a legislação de regência somente permite a tomada de créditos em relação a máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica. Na legislação de regência não há permissivo para tomada de crédito em relação a despesas com aluguel de veículos para transporte de cargas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Em sessão, esta Turma decidiu por converter o julgamento em diligência, nos moldes registrados na Resolução de fls. 1899, transcritos parcialmente a seguir:

“Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018.

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.”

Após, em fls. 1922 consta a manifestação do contribuinte, oportunidade em que afirmou que há havia juntado o Laudo solicitado na Resolução e reanexou os documentos. Em fls. 2354 a fiscalização juntou seu Relatório Fiscal de diligência, oportunidade em que, com base no RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018, reverteu algumas das glosas.

Por fim, em fls. 2393 a União manifestou sua concordância com o Relatório Fiscal de diligência e o contribuinte juntou sua manifestação final em fls. 2411, momento em que registrou sua discordância com relação aos pallets/repaletização, frete entre estabelecimentos, cross docking e serviços em geral.

Relatório proferido.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, as matérias, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos do processo

produtivo e demais dispêndios, na apuração das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa eles estão vinculados.

O REsp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Em algumas das matérias constantes nos autos, como a glosa foi realizada de forma genérica sobre os fretes, sem qualquer segregação, ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do frete sobre o qual o crédito foi aproveitado este conselho pode entender que é permitido ou não.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, votou-se no sentido de converter o julgamento em diligência, com o objetivo de que o contribuinte apresentasse laudo conclusivo para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do REsp 1.221.170 STJ.

A diligência foi realizada e os autos retornaram para julgamento, conforme já relatado.

As preliminares de ausência de motivação e cerceamento de defesa poderão se confundir com o mérito em alguns dos temas de julgamentos, porque envolve a questão probatória.

Além disso, nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 ocorreu.

Ao contrário das alegações preliminares, o ônus da prova é do contribuinte nos pleitos de crédito fiscais, conforme determinação do Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal.

As preliminares devem ser rejeitadas porque não houve nulidade e porque o processo foi baixado em diligência, em busca da verdade material e prestígio ao devido processo legal.

**- Dos fretes em geral (fretes e armazenagem de produtos em produção, fretes e armazenagem de produtos acabados, frete entre estabelecimentos *cross docking* realizados entre os estabelecimentos do contribuinte, fretes nas aquisições do ativo imobilizado, fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero)**

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e n.º 9303006.218 (a título de exemplo).

A importância, essencialidade e relevância dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo n.º 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Portanto, todas as operações que caracterizam fretes entre estabelecimentos, devem gerar crédito.

Sobre à possibilidade de apuração de créditos sobre as despesas com armazenagem, a legislação previu de forma expressa tal possibilidade no Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003:

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

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

A própria fiscalização, no cumprimento da Resolução de fls. 1540, ao aplicar o REsp 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018, concordou parcialmente com a lógica apresentada no presente voto e reverteu as seguintes glosas, conforme tabela transcrita do Relatório Fiscal de diligência de fls. 2354:

<b>Fretes Admitidos na Nova Análise de Créditos</b>			
<b>Conta Contábil</b>	<b>abr/11</b>	<b>mai/11</b>	<b>jun/11</b>
210298-Estoque	26.620,69	13.076,91	5.939,46
440027-Aluguéis de Equipamentos Industriais	0,00	32,87	0,00
440030-Água e Esgoto	32,39	0,00	0,00
440038-Aluguéis de Equipos de Informática	0,00	109,86	0,00
440047-Diárias	13.042,00	352,55	0,00
440053-Cargas e Descargas	0,00	0,00	53,73
440057-Ensaios e análises	21.553,32	35.315,42	32.096,20
440066-Serviços Terceirizados de Limpeza	17.922,80	18.340,87	8.740,94
440068-Industrializ. por Outras Empresas	0,00	1.279,21	0,00
440075-Serviços Diversos	19.000,00	19.000,00	0,00
440083-Materiais e Peças de Manutenção/Conservação	2.228,41	514,84	881,95
440084-Peças de Uso e Consumo	814,72	6.692,13	844,03
440094-Aluguéis de Centrais e Aparelhos Telefônicos	0,00	49,43	0,00
440104-Fretes Intermediários e Mov. Internas	58.149,38	84.791,40	83.966,77
440109-Materiais p/Manutenção de Instalações Prediais	3.508,53	8.893,65	7.437,02
440121-Materiais para Manutenção de Empilhadeiras/Transpa	3.924,84	863,13	1.711,04
440122-Materiais p/Manut Elétr./Eletrônica de Maquinas	12.623,46	21.850,11	11.318,62
440123-Materiais p/Manut Mecânica de Máq. e Equip.	105.457,67	69.971,99	182.168,02
440131-Materiais para Fabricação de Peças	0,00	43,05	567,33
450031-Facas e chairas	397,43	1.090,04	184,67
450036-Desratização, Dedetiz. e Combate à Pragas	54,76	36,96	0,00
450204-Lubrificantes	0,00	34,84	256,93
450251-Utensílios e Produtos p/Análises Laboratoriais	7.107,30	8.802,38	10.195,58
450252-Produtos Para Análises Laboratoriais	0,00	197,73	0,00
450257-Pallets Padrão PBR	3.110,23	0,00	132,06
450260-Materiais de Consumo	1.056,43	2.445,81	2.786,85
450280-Utensílios de Limpeza	46,29	197,83	264,77
450282-Produtos de Limpeza e Desinfecção	480,02	585,26	3.659,55
450300-Uniformes	180,85	65,87	75,66
450301-EPI's	0,00	915,25	0,00
450301-EPI's - Equipamentos de Proteção Individual	1.351,24	810,93	918,66

450333-Serviços de Manut. de Empilhadeira/Transpaletei	597,72	573,41	375,93
450334-Serviços de Manut de Instal Prediais e Mobiliárias	897,64	0,00	0,00
450335-Serviços de Fabricação de Peças	67,42	1.840,93	0,00
450336-Serviços de Manut Elétr./Eletrônicos de Máquina	3.072,28	4.170,75	5.812,22
450337-Serviços de Manut. Mecânica de Máq. e Equipame	10.487,79	16.820,00	24.894,25
450338-Serviços e Materiais de Manutenção de Veículos	28,65	0,00	63,55
450370-Tratamento de Água	1.487,37	0,00	4.350,00
450372-Produtos Químicos p/Caldeira/Condensadores	0,00	0,00	225,87
450373-BPF/Diesel/Xisto/GNV	0,00	0,00	4.537,02
460604-Custo Aquisição Fretes	0,00	79,00	0,00
460805-Estoque	242.693,94	226.743,39	254.431,66
510351-Frete Intermediários e Movimentações Internas	0,00	372,02	0,00
510353-Frete Retorno Vasilhames	7.044,33	14.158,71	11.701,31
510446-Fretes s/ Vendas Matérias Primas Frigorificados	0,00	0,00	2.646,28
510447-Fretes s/ Vendas Semem	0,00	6.586,28	0,00
510460-Fretes s/ Vendas Produtos Rações	42,30	0,00	0,00
510462-Fretes s/ Vendas Outros	0,00	3.340,70	0,00
510479-Diárias	0,00	1.553,27	0,00
510484-Fretes Distribuição RCA	0,00	11.362,86	0,00
510488-Fretes Distribuição Refrigerados Carnes	4.556,13	32.230,70	2.961,27
510530-Fretes Distribuição Kit's	1.800,00	0,00	0,00
510538-Fretes Distribuição RDA/RA	40.312,30	59.610,39	13.450,05
510539-Fretes Distribuição Refrigerados Lácteos	6.121,82	5.268,24	6.121,82
510565-Fretes Sobre Vendas Diretas	2.254,69	9.423,22	794,53
510566-Fretes Sobre Venda Direta do CD Pulmão	1.256,89	0,00	0,00
510567-Fretes Sobre Vendas Diretas Distribuidor	0,00	1.146,00	0,00
-----			
510573-Fretes sobre Vendas Diretas Carga Seca	0,00	0,00	38.009,47
510604-Cargas e Descargas	0,00	1.050,00	0,00
510606-Ensalos e Análises	163,61	126,23	120,37
510650-Serviços Diversos	1.748,00	3.496,00	3.352,00
510713-Serviço de Manutenção de Empilhadeira/Transpaletei	0,00	0,00	813,38
510714-Serviços de Manut de Instal Prediais e Mobiliários	0,00	0,00	55,44
510716-Serviços de Manutenção Mecânica de Máquinas e Equi	112,76	141,65	0,00
510718-Materiais para Manutenção de Instalações Prediais	58,30	240,78	0,00
510719-Materiais para Manut Elétrica/eletrônica de Maquin	1.567,72	94,65	27,28
510720-Materiais para Manut Mecânica de Máquinas e Equipa	316,27	1.923,81	357,55
510726-Materiais para Manut de Empilhadeiras/Transpaletei	432,33	337,27	39,54
510728-Etiquetas e Filmes Plásticos	157,93	0,00	0,00
510730-Uniformes	142,64	0,00	0,00
510731-EPI's - Equipamentos de Proteção Individual	108,69	0,00	103,07
510761-Material de Consumo	211,11	155,75	364,66
510781-Pallets Padrão PBR	0,00	3.983,96	9.125,30
510808-Fretes Mats para Filiais/Ups	0,00	0,00	3.016,32
-----			
510843-Produtos Inaproveitáveis Lácteos	0,00	32,56	0,00
530300-Fretes Terrestres	0,00	82,00	0,00
530300-Fretes Terrestres - Produtos Aves	4.069,84	0,00	0,00
530314-Fretes Terrestres Armaz/Terminal p/ Portos	0,00	0,00	1.165,00
530349-Diárias	0,00	4,00	0,00
550623-Materiais para Manutenção de Instalações Prediais	175,00	0,00	0,00
<b>Total Geral</b>	<b>630.648,23</b>	<b>703.308,85</b>	<b>743.114,98</b>

Sobre os mesmos fundamentos apresentados até então, as reversões propostas pelo fisco no relatório de diligência mencionado devem ser aceitas, tanto por estarem em consonância com os precedentes deste Conselho e desta turma de julgamento, quanto por não serem mais objeto de controvérsia nos autos, uma vez que tanto o fisco quanto o contribuinte entendem que o crédito é permitido nas citadas operações.

Além da unidade preparadora, a própria União, em fls. 2393, manifestou sua concordância com o Relatório Fiscal de diligência.

Em adição à reversão proposta no relatório de diligência fiscal e, diferentemente do que afirmou a unidade preparadora, é possível o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com os fretes dos produtos acabados e do *cross docking* realizado entre os estabelecimentos do contribuinte.

No mencionado Relatório Fiscal de diligência a fiscalização excluiu da tabela de glosas revertidas o *cross docking*, sob o argumento de que a fase industrial já havia finalizado e que tal dispêndio não poderia ser equiparado ao insumo, contudo, não é esta a questão que deve influenciar o aproveitamento do crédito ou não, pois o *cross docking* equipara-se à armazenagem/logística de mercadoria e também ao frete na operação de venda, como previsto no inciso II e IX do Art. 3.º da legislação e, sobre esse fundamento, podem gerar o crédito.

A fiscalização também entendeu que os fretes nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou nas aquisições de insumos para fabricação de bens com alíquota zero não deveriam gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, por não cumprirem com a sistemática não-cumulativa e com as regras inerentes ao seu modo de funcionamento.

O dispêndio realizado com o frete, no entanto, não está vinculado à alíquota do insumo adquirido ou à alíquota do bem produzido, pois é um dispêndio independente.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, é necessário analisar se o frete, como um dispêndio em si, é relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou.

Frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, se relevantes e essenciais, configuram dispêndio sobre aquisições de insumos e devem gerar o crédito.

Dessa forma, o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação, como terem sido pagos à empresa nacional, devem ser permitidos.

Por outro lado, os fretes nas aquisições de ativo imobilizado não configuram dispêndios sobre as aquisições de insumos e não devem gerar crédito.

Diante do exposto, desde que tributados, pagos à pessoa jurídica e observados e comprovados os requisitos legais, o Recurso Voluntário merece provimento parcial neste tópico para que todas as glosas apontadas na tabela reproduzida acima e registradas no Relatório Fiscal de diligência de fls. 2354 sejam revertidas, assim como a glosa dos fretes e armazenagem de produtos em produção e também acabados, dos fretes entre estabelecimentos, do *cross docking*, dos fretes na aquisição insumos com alíquota zero e na aquisição de insumos para produção de produtos com alíquota zero.

**- Bens sujeitos à alíquota zero.**

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero, como os pintos de um dia, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

Diferentemente dos dispêndios com os fretes realizados sobre os insumos com alíquota zero, o dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

Logo, este tópico não merece provimento.

#### **- Embalagens (caixas e sacolas *big bags*).**

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens finais de produtos perecíveis, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer, proferido no Acórdão CSRF n.º 9303005.667, transcrito parcialmente a seguir:

"A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-las imprestáveis à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

**PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.**

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisandose detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, podese asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matériaprima)

; a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço; a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço; b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE**

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/ COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão n.º 9303005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regramatriz do IPI):

Art. 3º Considerase estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considerase industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos o nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores."

Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado.

Com fundamento no Art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as caixas e sacolas *big bags* são igualmente relevantes e essenciais.

Vota-se para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

#### **- Bens, serviços gerais e aluguéis de veículos.**

Dentro deste tópico o contribuinte pede o reconhecimento do crédito sobre muitos itens, mas pede de forma muito breve e em alguns casos sem a devida descrição ou comprovação, portanto, o voto será, da mesma forma, breve.

É igualmente importante ressaltar que, conforme demonstrado no Relatório Fiscal de diligência de fls. 2354, por diversas vezes o contribuinte deixou de enriquecer os autos com as informações solicitadas na Resolução que determinou a diligência, pois, simplesmente limitou-se à reanexar os dois Laudos aos autos, sem adequar suas alegações à oportunidade que a Resolução desta turma abriu para prestigiar a busca da verdade material.

Conforme determinação Art. 36 da Lei n.º 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Colocadas essas premissas, passasse à análise.

Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis e serviços de logística gerais atendem ao disposto no incisos do Art. 3.º da legislação correlata e são relevantes e essenciais às atividades da empresa.

Portanto, deve ser dado provimento ao recurso sobre estes itens.

O item “manutenção predial” sequer foi descrito, portanto, não merece provimento por impossibilidade de identificação do direito e dos fatos.

No tópico “demais bens e serviços”, neste caso em concreto a mera alegação de que os "demais bens e serviços" estão vinculados ao processo produtivo e uma única menção ao “fio de algodão” não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses "demais bens e serviços".

Alguns dos bens e serviços, contudo, foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1512 e, sem exceção, todos os bens e serviços ali descritos são utilizados diretamente na produção e possuem relevância e essencialidade e, portanto, geram crédito de Pis e Cofins não-cumulativos se foram suportados pelo contribuinte, pagos à pessoa jurídica nacional e cumpridos os demais requisitos objetivos positivados na legislação.

A fiscalização glosou “aluguéis de veículos” e o contribuinte contesta alegando que não foram simples veículos que foram alugados e sim empilhadeiras e máquinas (nos moldes do inciso IV do Art. 3 da legislação correlata), contudo, não descreve e nem comprova e, portanto, não merece provimento.

Deve ser dado provimento parcial ao presente tópico, para reverter as glosas sobre os Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, serviços de logística gerais e os bens e serviços que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1512.

#### **- Dispêndios com itens ativáveis e não ativáveis.**

Em regra geral com relação ao aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com ativo imobilizado dentro da sistemática do Pis e Cofins não-cumulativo, os contribuintes devem ter seus créditos reconhecidos mas limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

Os itens ativáveis são aqueles constantes nas disposições do RIR/99 (Art. 301, §2.º, 346, §1.º), parecer normativo CST n.º 22/87 e jurisprudência.

Como não houve discriminação e segregação dos itens ativáveis e não ativáveis, tanto por parte da fiscalização quanto por parte do contribuinte, os itens que não são ativáveis, por sua vez, deverão ser alocados nas devidas hipóteses de creditamento tratadas neste voto, para fins de liquidação.

Ou seja, todos os bens adquiridos que não são ativáveis podem gerar crédito das contribuições não-cumulativas, com base no valor de aquisição, desde que cumpridos os requisitos da legislação correlata, como terem sido pagos à pessoa jurídica Brasileira, terem sido suportados pelo contribuinte e não serem alíquota zero (como os pintos de um dia), isentos ou não tributados.

Para delimitar ainda mais a liquidação desses créditos, todos os bens adquiridos e descritos nos Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1512, são bens que possuem relação direta na produção e papel essencial e relevante na atividade econômica do contribuinte, que foram descritos na seguinte ordem:

<b>CAPÍTULO 1 - Frangos.....</b>	<b>13</b>
1.1. CICLO .....	13
1.1.1. Recepção de pintos de um dia .....	14
1.1.2. Recria .....	15
1.1.3. Produção .....	18
1.1.4. Recepção dos ovos.....	20
1.1.5. Sala de descanso / Preparação .....	21
1.1.6. Pré-aquecimento .....	21
1.1.7. Incubação.....	21
1.1.8. Área de transferência (vacinação) .....	22
1.1.9. Eclosão .....	22
1.1.10. Sexagem .....	22
1.1.11. Expedição .....	23
1.1.12. Fomento .....	24
1.2. ABATEDOURO.....	24
1.2.1. Recepção.....	26

1.2.2. Pendura.....	27
1.2.3. Atordoamento .....	29
1.2.4. Sangria.....	29
1.2.5. Escaldagem .....	31
1.2.6. Depenagem.....	31
1.2.7. Evisceração.....	34
1.2.8. Resfriamento.....	38
1.2.9. Corte e desossa .....	38
1.2.10. Embalagem primária .....	41
1.2.11. Embalagem secundária .....	43
1.2.12. Congelamento .....	44
1.2.13. Estocagem .....	46
1.2.14. Expedição .....	48
<b>CAPÍTULO 2 - Industrializados .....</b>	<b>50</b>
2.1. PRESUNTO .....	50
2.1.1. Preparação .....	51
2.1.2. Embutimento .....	51
2.1.3. Cozimento / Resfriamento .....	53
2.1.4. Embalagem secundária .....	55
2.1.5. Armazenamento .....	57
2.1.6. Expedição .....	57
2.2. LINGUIÇAS FRESCAIS .....	58
2.2.1. Preparação .....	59
2.2.2. Embutimento .....	59
2.2.3. Embalagem primária .....	60
2.2.4. Embalagem secundária .....	62
2.2.5. Armazenamento .....	63
2.2.6. Expedição .....	63
2.3. LINGUIÇAS COZIDAS .....	65

2.3.1. Preparação .....	65
2.3.2. Embutimento .....	66
2.3.3. Cozimento / Resfriamento .....	67
2.3.4. Embalagem primária .....	69
2.3.5. Embalagem secundária .....	70
2.3.6. Armazenamento .....	72
2.3.7. Expedição .....	72
2.4. SALSICHA .....	74
2.4.1. Preparação .....	75
2.4.2. Embutimento .....	75
2.4.3. Cozimento / Pré-resfriamento .....	76
2.4.4. Depelagem .....	77
2.4.5. Tingimento .....	78
2.4.6. Resfriamento .....	79
2.4.7. Moagem .....	79
2.4.8. Embalagem primária .....	81
2.4.9. Embalagem secundária .....	83
2.4.10. Armazenamento .....	84
2.4.11. Expedição .....	84
2.5. MORTADELA POPULAR .....	86
2.5.1. Preparação .....	86
2.5.2. Embutimento .....	87
2.5.3. Cozimento / Resfriamento .....	90
2.5.4. Moagem .....	92
2.5.5. Embalagem secundária .....	93
2.5.6. Armazenamento .....	95
2.5.7. Expedição .....	96
2.6. MORTADELA SP .....	98
2.6.1. Preparação .....	99
2.6.2. Embutimento .....	99
2.6.3. Cozimento / Defumação .....	102
2.6.4. Resfriamento .....	104
2.6.5. Moagem .....	104

2.6.6. Embalagem primária .....	106
2.6.7. Embalagem secundária .....	108
2.6.8. Armazenamento .....	109
2.6.9. Expedição .....	110
2.7. EMPANADOS .....	111
2.7.1. Preparação .....	112
2.7.2. Moldagem / Empanamento .....	112
2.7.3. Fritura/ Cozimento/ Congelamento.....	115
2.7.4. Embalagem primária .....	118
2.7.5. Embalagem secundária .....	119
2.7.6. Armazenamento .....	121
2.7.7. Expedição .....	122
2.8. BACON .....	124
2.8.1. Preparação .....	125
2.8.2. Injeção / Tumbleamento / Cura.....	125
2.8.3. Pendura .....	127
2.8.4. Cozimento / Defumação /Congelamento .....	128
2.8.5. Embalagem primária .....	129
2.8.6. Embalagem secundária .....	131
2.8.7. Armazenamento .....	133
2.8.8. Expedição .....	133
2.9. PEITO DE PERU .....	135
2.9.1. Preparação .....	136
2.9.2. Embutimento .....	137
2.9.3. Cozimento / Defumação .....	139
2.9.4. Resfriamento.....	140
2.9.5. Moagem .....	140
2.9.6. Embalagem primária .....	141
2.9.7. Pasteurização .....	142
2.9.8. Embalagem secundária .....	144
2.9.9. Armazenamento .....	146
2.9.10. Expedição .....	146

<b>CAPÍTULO 3 – Leite e Derivados.....</b>	<b>148</b>
3.1. RECEPÇÃO DO LEITE IN NATURA .....	149
3.1.1. Descarregamento.....	149
3.1.2. Pasteurização.....	151
3.1.3. Centrifugação.....	151
3.1.4. Desnate .....	152
3.2. LEITE PASTEURIZADO INTEGRAL .....	153
3.2.1. Homogeneização.....	153
3.2.2. Estocagem .....	154
3.2.3. Envase .....	154
3.2.4. Embalamento.....	156
3.3. LEITE TOP.....	156
3.3.1. Recebimento .....	157
3.3.2. Pasteurização.....	158
3.3.3. Centrifugação.....	158
3.3.4. Homogeneização.....	159
3.3.5. Estocagem .....	159
3.3.6. Envase .....	160
3.3.7. Embalamento.....	161
3.4. MANTEIGA.....	162
3.4.1. Recebimento .....	164
3.4.2. Padronização da gordura .....	164
3.4.3. Pasteurização.....	164
3.4.4. Maturação.....	165
3.4.5. Batimento .....	166
3.4.6. Desleitagem .....	166
3.4.7. Salga .....	166
3.4.8. Envase .....	167
3.4.9. Embalamento.....	170
3.5. CHOCOMILK EM GARRAFAS .....	171
3.5.1. Mistura.....	172
3.5.2. Resfriamento.....	174
3.5.3. Ultrapasteurização.....	174

3.5.4. Despaletização de garrafas .....	175
3.5.5. Envase .....	176
3.5.6. Esterilização .....	177
3.5.7. Embalamento.....	178
3.6. CREME DE LEITE.....	181
3.6.1. Preparo do leite .....	182
3.6.2. Mistura da gordura .....	183
3.6.3. Esterilização .....	183
3.6.4. Homogeneização.....	184
3.6.5. Resfriamento.....	185
3.6.6. Envase .....	186
3.6.7. Embalamento.....	187
3.7. IOGURTES .....	189
3.7.1. Mistura para bases.....	191
3.7.2. Pré-aquecimento .....	192
3.7.3. Homogeneização.....	192
3.7.4. Pasteurização .....	193
3.7.5. Maturação.....	194
3.7.6. Resfriamento.....	195
3.7.7. Preparação das geleias .....	196
3.7.8. Preparação dos produtos.....	197
3.7.9. Envase .....	198
3.7.10. Embalamento .....	200
3.8. OUTROS EQUIPAMENTOS OPERACIONAIS .....	202
<b>CAPÍTULO 4 - Margarinas .....</b>	<b>203</b>
4.1. Refinaria .....	204
4.1.1. Neutralização .....	204
4.1.2. Branqueamento .....	204
4.1.3. Desodorização.....	204
4.2. Emulsificação.....	206
4.3. Cristalização.....	208
4.4. Envase.....	210
4.5. Encaixotamento.....	211
4.6. Armazenamento .....	214
4.7. Expedição.....	214

<b>CAPÍTULO 5 - Perus .....</b>	<b>215</b>
5.1. CICLO .....	215
5.1.1. Recepção de perus de um dia .....	216
5.1.2. Recria .....	217
5.1.3. Produção .....	220
5.1.4. Sala de descanso / Preparação .....	224
5.1.5. Pré-aquecimento .....	224
5.1.6. Incubação .....	224
5.1.7. Área de transferência (vacinação) .....	225
5.1.8. Eclosão .....	225
5.1.9. Sexagem .....	225
5.1.10. Expedição .....	226
5.1.11. Fomento .....	227
5.2. ABATEDOURO .....	228
5.2.1. Recepção do peru .....	229
5.2.2. Pendura .....	229
5.2.3. Atordoamento .....	230
5.2.4. Sangria .....	231
5.2.5. Escaldagem .....	232
5.2.6. Depenagem .....	232
5.2.7. Evisceração .....	233
5.2.8. Resfriamento .....	235
5.2.9. Equalização .....	236
5.2.10. Corte e desossa .....	238
5.2.11. Processamento de miúdos .....	241
5.2.12. Embalagem primária .....	242
5.2.13. Congelamento .....	244
5.2.14. Embalagem secundária .....	244
5.2.15. Estocagem congelada .....	246
5.2.16. Expedição .....	247

<b>CAPÍTULO 6 - Pizzas.....</b>	<b>248</b>
6.1. Recepção .....	249
6.2. Preparo da Massa.....	249
6.3. Laminação.....	251
6.4. Fermentação.....	251
6.5. Prensa.....	252
6.6. Dosagem .....	252
6.7. Assamento.....	253
6.8. Resfriamento .....	253
6.9. Cobertura.....	254
6.10. Refrigeração .....	255
6.11. Embalagem Primária .....	256
6.12. Embalagem Secundária .....	257
6.13. Armazenagem/Expedição .....	259
<b>CAPÍTULO 7 – Pratos Prontos .....</b>	<b>261</b>
7.1. MEU MENU.....	261
7.1.1. Recepção.....	262
7.1.2. Preparação de insumos.....	262
7.1.2.1. Setor de Apoio .....	262
7.1.2.2. Setor do Queijo .....	264
7.1.2.3. Setor de Seleção Vegetal.....	265
7.1.2.4. Setor de Preparo do Molho.....	266
7.1.2.5. Setor de Armazenamento de Presunto e Polpa de Tomate.....	267
7.1.2.6. Setor de Cozimento de Molho .....	267
7.1.2.7. Sala de Cozimento .....	269
7.1.3. Resfriamento.....	269
7.1.4. Envase .....	270
7.1.5. Embalagem Primária .....	272

7.1.6. Congelamento.....	274
7.1.7. Embalagem Secundária.....	274
7.1.8. Armazenagem/Expedição.....	277
7.2. LASANHA.....	278
7.2.1. Recepção.....	278
7.2.2. Preparação de Insumos.....	279
7.2.2.1. Setor de Apoio.....	279
7.2.2.2. Setor do Queijo.....	281
7.2.2.3. Setor de Seleção Vegetal.....	282
7.2.2.4. Setor de Preparo do Molho.....	282
7.2.2.5. Setor de Fatiamento de Presunto.....	284
7.2.2.6. Setor de Armazenamento de Presunto e Polpa de Tomate.....	284
7.2.2.7. Setor de Cozimento de molho.....	285
7.2.3. Preparo da Massa.....	286
7.2.4. Cozimento.....	287
7.2.5. Resfriamento.....	288
7.2.6. Envase.....	288
7.2.7. Embalagem Primária.....	291
7.2.8. Congelamento.....	293
7.2.9. Embalagem Secundária.....	294
7.2.10. Armazenagem/Expedição.....	296
7.3. FEIJONADA TAMANHO FAMÍLIA.....	298
7.3.1. Recepção.....	298
7.3.2. Preparo.....	298
7.3.3. Envase.....	299
7.3.4. Embalagem Primária.....	300
7.3.5. Congelamento.....	302
7.3.6. Embalagem Secundária.....	302
7.3.7. Armazenagem/Expedição.....	305

<b>CAPÍTULO 8 - Rações .....</b>	<b>306</b>
8.1. Inspeção de Matéria-Prima .....	307
8.2. Recepção .....	307
8.3. Programação do Sistema .....	310
8.4. Estocagem .....	310
8.5. Moagem .....	311
8.6. Pesagem .....	311
8.7. Mistura .....	313
8.8. Peletização.....	313
8.9. Resfriamento .....	313
8.10. Trituração .....	314
8.11. Armazenagem Produto Acabado .....	314
8.12. Expedição .....	314
8.13. Controle de Pó.....	315
<b>CAPÍTULO 9 - Sobremesas .....</b>	<b>316</b>
9.1. Recepção .....	316
9.2. Pesagem .....	316
9.3. Preparo da raspa de chocolate.....	317
9.4. Padaria/Preparo do pão de ló .....	318
9.5. Fatiamento de Pães .....	320
9.6. Preparo da base de bolacha .....	320
9.7. Preparo da calda – Linha ARPIFRIO .....	322
9.8. Aeração.....	325
9.9. Envase e Embalagem Primária .....	326
9.10. Congelamento .....	327
9.11. Embalagem Secundária .....	328
9.12. Armazenagem/Expedição .....	330
<b>CAPÍTULO 10 - Suínos .....</b>	<b>332</b>
10.1. Recepção .....	334
10.2. Lavagem dos animais .....	335
10.3. Atordoamento.....	335
10.4. Sangria .....	336
10.5. Escaldagem.....	338
10.6. Depilação.....	339
10.7. Evisceração .....	340
10.8. Divisão longitudinal das carcaças .....	342
10.9. Resfriamento/Maturação.....	344
10.10. Corte e desossa .....	344
10.11. Embalagem primária .....	345
10.12. Congelamento .....	347
10.13. Embalagem secundária .....	347
10.14. Estocagem .....	349
10.15. Expedição .....	350

<b>CAPÍTULO 11 – Tortas Salgadas .....</b>	<b>351</b>
11.1. Recepção .....	353
11.2. Preparo do Recheio .....	354
11.3. Preparo da Massa .....	355
11.4. Envase.....	356
11.5. Pré-assamento.....	360
11.6. Embalagem Primária .....	361
11.7. Congelamento .....	362
11.8. Embalagem Secundária .....	363
11.9. Armazenagem/Expedição .....	365
<b>CAPÍTULO 12 – Planta de Utilidades .....</b>	<b>366</b>
13.1. ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA (ETA) .....	366
13.1.1. Captação.....	367
13.1.2. Pré-alcalinização.....	368
13.1.3. Coagulação .....	368
13.1.4. Floculação.....	368
13.1.5. Decantação.....	369
13.1.6. Filtração .....	369
13.1.7. Cloração.....	369
13.1.8. Correção de pH.....	370
13.1.9. Recalque .....	370
13.2. GERAÇÃO DE VAPOR .....	370
13.2.1. Abastecimento de lenha .....	371
13.2.2. Abastecimento de água.....	371
13.2.3. Caldeira .....	372
13.3. ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES (ETE).....	372
13.3.1. Equalização.....	373
13.3.2. Flotação .....	373
13.3.3. Centrifugação .....	374
13.3.4. Tratamento secundário.....	374

Como demonstrado, todos os bens descritos no mencionado Laudo possuem função direta na produção, razão pela qual todos os itens não ativáveis, descritos no Laudo, geram crédito de Pis e Cofins não-cumulativos.

Com relação aos itens ativáveis e à alegação de inconstitucionalidade do Art. 31, da Lei 10.865/04, este Conselho já pronunciou, por diversas vezes, sua incompetência para tratar da inconstitucionalidade, conforme súmula Carf n.º 2, ambos os dispositivos transcritos a seguir:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e10.833, de 29 de dezembro de

2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

(...)

**Súmula CARF nº 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005”

Logo, o crédito dos itens ativáveis somente pode ser aproveitado se respeitados os limites positivados na legislação e, considerando que a glosa dos itens do ativo imobilizado foi realizada somente para os itens que não se adequaram ao prazo definido no Art. 31, da Lei 10.865/04, tal glosa deve ser mantida.

Caso exista algum item do ativo imobilizado que tenha sido adquiridos a partir de 1 de maio de 2004, estes sim poderão gerar crédito, na medida da depreciação e se observados e comprovados os demais requisitos da lei.

Vota-se para seja dado provimento parcial ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter integralmente a glosa para os bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1512 e parcialmente para os bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004.

#### **- Demais insumos não descritos;**

Conforme determinação Art. 36 da Lei n.º 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Neste caso em concreto a mera alegação de que os "demais insumos" estão vinculados ao processo produtivo não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses "demais insumos".

Portanto, vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**- Crédito Presumido;**

O contribuinte pede que seja reconhecido o crédito presumido em acordo com as disposições legais das leis 10.925, 12058/09 e 12350/09.

Para tanto, o contribuinte discorre a respeito dos seus métodos de rateio, contudo, não descreve nem comprova a subsunção dos fatos à norma.

Logo, considerando que o ônus da prova é do contribuinte (Art. 16 do Decreto 70.235/72) ao solicitar ressarcimento de créditos, deveria ter feito uma apuração ou conferência do método de rateio e dos fatos em âmbito de segunda instância administrativa fiscal e demonstrado isto de forma detalhada.

Vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**- Multa, juros, selic e juros sobre multa.**

Por outro lado, em que pese o contribuinte contestar a legalidade da multa de ofício de forma genérica e alegar o confisco, a multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) é aplicada nos lançamentos de ofício e está prevista no inciso I, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, contudo, não há multa de 75% no presente processo, pois este trata somente da análise do crédito e não de cobrança fiscal.

As contestações contra a aplicação dos juros na taxa Selic e dos juros sobre multa, além de não serem objeto do presente processo, com descrito acima, também são matérias sumuladas neste Conselho, caso fossem objeto dos autos, deveriam seguir o que é determinado a seguir:

**“Súmula CARF n.º 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Súmula CARF n.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Portanto, estes pontos não merecem provimento.

### **Conclusão.**

Diante do exposto, as preliminares devem ser rejeitadas e, no mérito, deve ser conferido PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que, desde que atendidos os demais requisitos na legislação de regência da matéria, sejam revertidas as glosas sobre:

- (1) Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, utilizados na produção;
- (2) serviços de logística gerais vinculados à produção;
- (3) bens e serviços, utilizados ou vinculados à produção, que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566;
- (4) bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566, desde que devidamente comprovados;
- (5) bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004, desde que devidamente comprovados;
- (6) fretes e armazenagem de produtos em produção;
- (7) fretes e armazenagem de produtos acabados;
- (8) fretes entre estabelecimentos;
- (9) frete tributado pela Contribuição de PIS/Pasep e Cofins sobre aquisições de insumos com alíquota zero; e
- (10) cross docking.

Voto proferido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

### **Declaração de Voto**

Conselheira - Mara Cristina Sifuentes

A seguinte Declaração de Voto foi juntada ao processo nº 10983.903447/2013-01, e por conter temas semelhantes serve como contra argumentação para este processo, desconsiderando as citações específicas incluídas.

Como após a leitura do relatório e voto do ilustre Conselheiro relator, continuei com dúvidas sobre o escopo da atuação e sobre o efetivo teor das rubricas glosadas, solicitei vista do presente processo.

Analisando detidamente os documentos que compõem os autos cheguei as seguintes conclusões:

A fiscalização deixa claro que foram efetuadas várias intimações à empresa em busca de esclarecimentos, restando a maioria atendida parcialmente e deficitariamente.

- 1) o exame inicial partiu das fichas 16A e 16B do Dacon por mês.
- 2) Também foi transmitida a EFD Contribuições, e os registros contém informações compatíveis.
- 3) Em resposta à intimação Seort nº 1070/2015 foram entregues descrição do processo produtivo e relação dos principais insumos utilizados e relação resumida dos produtos fabricados. Não foram apresentadas memórias de cálculo para se esclarecer como foi calculado cada campo do Dacon. Não foi informado quais as notas fiscais foram efetivamente utilizadas.
- 4) Como não foram apresentados os arquivos no formato solicitado, utilizou-se a comparação por amostragem da EFD com o Sped Fiscal, e notas fiscais eletrônicas.
- 5) Foi solicitado esclarecimentos a respeito dos fretes, Informação Seort nº 1519/2015.
- 6) Foi constatado que a totalização dos registros A179, C170, C190, C500, D100 E F100 coincide com os valores nas fichas 16A do Dacon.
- 7) Não foi informado como cada linha do Dacon foi totalizada, se fretes de aquisições, de vendas ou de transferência, a fiscalização partiu dos totais informados no Dacon abatendo desses itens os valores glosados.
- 8) A totalização foi comparada ao somatório da EFD com código de situação tributária 56 – Operação com direito a crédito. Nenhum outro CST foi encontrado na EFD.
- 9) Elaborou-se uma matriz de glosas a partir das descrições dos itens recuperados da EFD. Foram elaboradas duas planilhas: listagem de itens glosados e glosas de depreciação.

De pronto dou provimento para a parte que foi revertida a glosa pela diligência. E passo a analisar apenas o que foi mantida a glosa e de acordo com a petição apresentada pela empresa.

#### **Dos fretes.**

A partir da EFD-Contribuições foram totalizados todos os registros que continham a palavra FRETE na descrição.

Em resposta à intimação a empresa apresentou CD/DVD com arquivo de contabilização de fretes para todo o ano calendário. As informações fazem referência a contas contábeis, que foram confirmadas. Por isso muitas descrições das contas contábeis aparentemente não fazem sentido se correlacionarmos com o frete, mas como o frete foi incluído nestas contas, assim será tratado. E lembrando que foram extraídos os itens no EFD contribuições que continham na descrição a palavra Fretes, e depois houve a associação com a conta contábil. Foi aceito pela empresa tratar-se de fretes.

Foram encontradas as seguintes situações:

- a) Diversos itens listados constavam com alíquota zero, tendo sido calculado zero de crédito. A Contribuinte admitiu que não faz jus ao creditamento. Como eles foram somados à base de cálculo, o valor foi diminuído. Não houve alteração nos valores de Pis e Cofins.
- b) “remessa documento (malote), serviço de motoboy”, e outras semelhantes.
- c) Itens contabilizados em contas cujas descrições não se tratam de aquisição de insumo ou venda.
- d) Itens em conta de Frete de Transferência de produtos acabados entre unidades da empresa.
- e) Itens sem qualquer informação de contabilização, sem comprovação do direito ao creditamento.

Após a diligência determinada pelo CARF a unidade da RFB refez as glosas, considerando a aplicação do PN Cosit nº 5/2018. Continuando a glosa para os seguintes fretes por conta contábil:

Fretes Que Permanecem Glosados na Nova Análise de Créditos			
Conta Contábil	abr/11	mai/11	jun/11
132213-Imobilizado - Máquinas e Equipamentos	27.083,74	2.000,00	0,00
132214-Imobilizado - Móveis e Utensílio	243,54	0,00	0,00
430018-Refeições - Alimentos, Ingr. e Serv de Alimentação	5.329,00	4.774,00	495,00
430019-Refeições - Carnes e Derivados	1.000,00	2.000,00	1.500,00
430020-Assistência Ambulatorial	233,86	145,84	364,80
430024-Outros Benefícios	1.500,00	0,00	0,00
430031-Programa de Qualidade de Vida	28,65	0,00	0,00
430032-Segurança e Saúde no Trabalho	42,36	80,83	145,04
430033-Acid. Trab./Trajeto e Doenças Ocupacionais	0,00	28,40	0,00

430034-Programa de Valorização dos Funcionários	4.465,16	1.459,70	325,82
430038-Eventos QTP	108,60	106,13	660,74
440036-Malote e Correio	2.988,98	3.755,22	4.598,60
440075-Serviços Diversos	24.060,75	16.633,74	24.218,60
440087-Manutenção equipamentos de informática	0,00	20,00	1.475,43
440095-Serviços de Moto Boy	5.920,20	5.416,58	4.247,80
440098-Telefone Fixo (Convencional)	0,00	0,00	715,05
440104-Fretes Intermediários e Mov. Internas	0,00	0,00	3.050,00
440105-Impressão de Jornais e Informativos	0,00	0,00	1.223,04
440107-Licenças de Sistemas	0,00	24,23	0,00
450023-Substituição de produtos ao consumidor	0,00	120,94	0,00
450030-Bens de Uso Permanente	6.500,23	7.219,64	2.855,80
450033-Copa e Cozinha	57,43	63,30	62,13
450034-Cursos	0,00	36,13	0,00
450065-Gastos Legais e Jurídicos	150,25	0,00	21,08
450083-Acerto Inventário - Materiais Indiretos	36,91	0,00	52,52
450315-Viagens - Hospedagem	0,00	0,00	1.750,00
450338-Serviços e Materiais de Manutenção de Veículos	0,00	43,31	0,00
450339-Serviços de manutenção para melhorias	341,18	0,00	0,00
450340-Materiais e peças para melhorias	155,21	32,56	0,00
450351-Papel Sulfito e Formulários	0,00	0,00	35,50
450352-Suprimentos de Informática	0,00	154,22	0,00
450353-Materiais de Expediente Diversos	0,00	158,92	226,29
460600-Consumo para Imobilizado em Andamento	1.467,77	0,00	0,00
460601-Compra Para Imobilizado em Andamento	169.315,27	318.696,46	181.423,94
470050-Materiais Diretos - Avariados/Obsoletos	1.736,89	0,00	0,00
510336-Malote e Correio	566,71	1.188,89	147,26
510366-Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (entre Filiais)	1.872,66	0,00	0,00
510367-Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (UP p/Filiais)	579.322,71	189.302,92	127.997,12
510580-Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)	529.602,19	53.442,98	97.961,06
510581-Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)	762.911,04	711.168,05	421.491,61
510620-Movimentação Cross Docking	0,00	1,00	0,00
510650-Serviços Diversos	6.697,23	9.172,74	349,56
510707-Manutenção equipamentos de informática	68,58	138,45	108,02
510709-Fretes de Ações no PDV	0,00	120,00	0,00
510747-Materiais de Expediente Diversos	19,50	0,00	0,00
510751-Bens de Uso Permanente	0,00	40,53	0,00
510760-Lanches e Refeições	32,88	0,00	0,00
510810-Mão de Obra de Degust/Abordagem	0,00	1,00	0,00
510845-Substituição de produtos ao consumidor	1.333,15	3.331,30	2.127,77
530546-Malote e Correio	79,59	2.212,19	1.872,54
550231-Programa de Qualidade de Vida	0,00	0,00	80,19
550380-Serviços Diversos	0,00	4.191,63	4.907,13
550522-Malote e Correio	2.147,87	2.630,60	3.546,98
550523-Outsourcing de Micro-computadores	53,28	0,00	0,00
600148-Custo Sinistros Mercadorias Seguradas	624,00	0,00	0,00
600149-Custo Sinistros Imobilizados Segurados	0,00	30,03	0,00
600166-Custo Sinistros - Outros	291.478,98	1.371,80	33.852,54
<b>NÃO INFORMADO</b>	<b>1.125.954,31</b>	<b>1.396.515,13</b>	<b>1.247.968,65</b>
<b>Total Geral</b>	<b>3.555.530,66</b>	<b>2.737.829,39</b>	<b>2.171.857,61</b>

Em Recurso Voluntário a recorrente contesta a glosa dos créditos dos fretes de maneira demasiadamente genérica, apenas detalhando alguns tipos de frete. Entende, diversamente do afirmado durante a etapa de procedimento fiscal, que faz jus ao crédito na aquisição de insumos com alíquota zero. Afirma que é possível o crédito para os fretes nas aquisições gerais, aquisições para o ativo imobilizado, e frete nas transferências de produtos acabados. Alega que o processo produtivo é complexo e são necessários vários fretes para interligar as mercadorias às etapas de produção, e que por exigência do Ministério da Agricultura, há normas taxativas à respeito do frete.

Em relação a glosa quanto ao frete e respectiva descrição do serviço entende que é necessário, sem entrar em detalhes. No caso dos fretes sem informação dos serviços entende que são relacionados ao processo produtivo.

Após a apresentação do recurso voluntário, houve a conversão do julgamento em diligência onde vários dos itens glosados foram revertidos.

A recorrente apresentou alegações, solicitando que fosse acatado o resultado da diligência fiscal, e também que fosse acatado o pleito relativo aos créditos dos fretes entre

estabelecimentos de produtos acabados, cross docking e repaletização. Sua produção é de produtos alimentícios que necessitam refrigeração, já que altamente perecíveis. O cross docking é uma forma de distribuição das mercadorias sem que passem pela armazenagem. A transferência acontece quando já houve comercialização e ocorre para viabilizar a entrega.

O relator assim motivou suas argumentações a respeito do frete:

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e 9303006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Sobre à possibilidade de apuração de créditos, as despesas com armazenagem também foram previstas de forma específica pela legislação que regula o regime da não-cumulatividade, conforme o Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

Ou seja, as despesas com armazenagem apenas podem ensejar a apuração de créditos não cumulativos caso se vinculem a operações de venda e quando o ônus financeiro tenha sido suportado pelo vendedor, fatos comprovados nos autos.

A própria fiscalização, no cumprimento da Resolução de fls. 1540, ao aplicar o RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018, concordou parcialmente com a lógica apresentada no presente voto e reverteu as seguintes glosas, conforme tabela transcrita do Relatório Fiscal de diligência de fls. 1994:

...

Da mesma forma, possível o creditamento sobre os custos despendidos nos fretes dos produtos acabados e dos cross docking realizado entre os estabelecimentos do contribuinte.

No mencionado Relatório Fiscal de diligência a fiscalização excluiu das glosas revertidas o cross docking sob o argumento de que a fase industrial já havia finalizado e que tal dispêndios poderia ser equiparado ao insumo, contudo, não é esta a questão. O cross docking equipara-se à armazenagem de mercadoria e também ao frete na operação de venda, como previsto no inciso IX do Art. 3.º da legislação e por isso podem gerar crédito.

Por outro lado, os fretes nas aquisições de ativo imobilizado não configuram dispêndios sobre as aquisições de insumos, o que não permite o creditamento.

Também, frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, de um lado configuram dispêndio sobre aquisições de insumos, mas por outro lado, estão fora de toda a sistemática do pis e cofins não cumulativo, conforme inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata.

O Recurso Voluntário merece provimento parcial neste tópico para que todas as glosas apontadas na tabela reproduzida acima e registradas como revertidas no Relatório Fiscal de diligência de fls. 1994 sejam aceitas, assim como a glosa dos fretes e armazenagem de produtos em produção e também acabados e dos fretes entre estabelecimentos e cross docking sejam revertidas.

Em relação ao provimento parcial pelo relator, ousou dele discordar.

Primeiramente quanto ao escopo do que foi recorrido, em que entendo que houve preclusão de alguns itens, e depois em relação à justificativa para concessão do crédito, que entendo não ser possível o crédito ao contrário do que entende o relator.

A argumentação da recorrente foi demasiado genérica, como pode ser confirmada no recurso voluntário. E continuou genérica na resposta a diligência. Por isso não atendeu os requisitos do art. 16 do PAF, onde está imposto que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, e as razões e provas que possuir.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A recorrente foi demasiadamente reticente em responder aos questionamentos desde a etapa do procedimento fiscal. Ignorando que nos casos de pedido de crédito cabe a ela o ônus da prova. Restringe-se a justificar os créditos com a informação de que são necessários ao processo produtivo, que é muito complexo, mas sem identificar onde no processo produtivo foi utilizado o bem ou serviço, em qual etapa e qual a justificativa para sua aplicação. Apresenta Laudo mas não vincula os itens/serviços ao laudo, considerando que o Laudo demonstra a situação em tese da produção e que deve haver a vinculação do item com o local de utilização, o que não foi efetuado.

Joga para a fiscalização e para o julgador a tarefa de adivinhar onde determinado bem poderia ser utilizado. E tanto a fiscalização quanto os julgadores, num exercício de lógica, a partir de indícios e argumentos indiretos concluem pela possibilidade de alguns créditos, mas em muitos casos, como se passa a demonstrar, esse exercício nem sempre é frutífero, faltando elementos, que estariam a cargo da recorrente para se chegar à conclusão que ela almeja. Por isso, como decidido pela fiscalização, muitos itens foram glosados por falta de prova, a cargo da empresa.

Conclui que está preclusa a contestação em relação a alguns da tabela de glosas, por não terem sido especificamente descritos e detalhados pela empresa. Assim deve ser analisado somente os itens 440104 – fretes intermediários e mov. Internas, 510366, 510367, 510580, 510581 – frete transf. Prod acabados, e 510620 – movimentação cross docking, da tabela de glosas da fiscalização.

A análise a seguir será efetuada a partir da tabela de itens glosados, sendo que a recorrente concorda com a tabela, no geral, inclusive solicitando que o resultado da diligência seja acatado, somente discordando de alguns itens. Também não foi apresentada argumentação sobre a forma de apuração dos créditos e método utilizado pela fiscalização, por isso a matéria é definitiva.

No recurso, como já esclarecido, a recorrente entende ser possível o crédito do frete na aquisição de insumos com alíquota zero. Entretanto na resposta à diligência não aborda especificamente o assunto. Não encontro na tabela de itens glosados qualquer menção a fretes de insumos com alíquota zero. E a recorrente também não identifica a qual item da tabela faz referência.

Entendo que a argumentação não deve ser conhecida.

A recorrente, no recurso voluntário, afirma que é possível o crédito para os fretes nas aquisições gerais, aquisições para o ativo imobilizado, e o frete sem informação dos serviços

que entende que são relacionados ao processo produtivo, também não reafirma o pedido na resposta à diligência.

Concluo que não é possível acatar o pleito por ser demasiadamente genérico, o que não permite chegar a uma conclusão correta.

Ao final, em relação aos fretes, argumenta, sem detalhar, a respeito de créditos dos fretes entre estabelecimentos de produtos acabados, cross docking e repaletização.

Encontro identificado na tabela de glosa os seguintes itens: 440104 – fretes intermediários e mov. Internas, 510366, 510367, 510580, 510581– frete transf. Prod acabados, e 510620 – movimentação cross docking.

Em relação aos itens 440104 – fretes intermediários e mov. Internas, 510366, 510367, 510580, 510581– frete transf. Prod acabados, entendo não ser possível o crédito.

Como afirmado pela fiscalização foram considerados os fretes de produtos que exigiam controle da temperatura nos produtos, exigidos pelos itens 4.8 e 4.9 do anexo da resolução RDC n.º 216, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e enquadrados na exceção do parágrafo 57 do PN Cosit n.º 5/2018.

Assim a argumentação da empresa não se aplica a todos os fretes, já que os fretes de produtos refrigerados já foram apartados da tabela de glosa na diligência. Restando assim somente os fretes que a fiscalização ou não identificou como imprescindível a refrigeração, ou que entendeu que não era possível o crédito.

A questão sobre fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, de produtos acabados, não é pacífica no CARF. Eu particularmente entendo que não é possível o crédito, já que a etapa de produção já findou, e não se caracteriza como frete de venda, que permitiria o crédito.

Também repiso o que consta no PN Cosit n.º5/2018:

55.Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56.Destarte, **exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57.Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, **a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda**, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.  
*[destacamos]*

Concluo pelo não provimento dos fretes entre estabelecimentos de produtos acabados, itens 440104 – fretes intermediários e mov. Internas, 510366, 510367, 510580, 510581– frete transf. Prod acabados.

No caso do item 510620 – frete na movimentação cross docking, a recorrente apresenta extensa argumentação. Entretanto analisado a tabela de glosas, verifico que apesar de constar na tabela, possui valores zerados, o que significa que não houve glosa para o período. Deixo de acatar a alegação por falta de objeto.

### **Bens sujeitos à alíquota zero.**

A respeito do frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, já me manifestei acima, no qual conclui pelo não conhecimento, por falta de argumentação específica.

A fiscalização afirma que nas fichas do Dacon, 1 a 7, restou identificados bens sujeitos a alíquota zero, que foram glosadas, e identificada a fundamentação na tabela abaixo. Na Informação fiscal consta que foi mantida a glosa, pois só foram analisados os itens que dependiam do conceito de insumo.

<b>ALÍQUOTA ZERO</b>	<b>3.088.603,04</b>	<b>3.639.687,92</b>	<b>2.573.033,84</b>
<i>Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IX-far Milho</i>	0,00	0,00	21.472,76
<i>Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso III-Semente</i>	114.357,55	0,00	0,00
<i>Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IV-CORR25</i>	429.873,20	682.259,73	399.625,28
<i>Lei nº 10.925, art. 1º, inc XIII-Soro</i>	471.450,00	465.500,00	711.943,70
<i>Lei 10.925/04, Art. 1, inc. XI (11.196/05) -LEITE</i>	1.787.017,03	2.170.208,00	1.104.428,77
<i>Lei 10.925/04, Art. 1 Incisos XII-Queijo</i>	0,00	0,00	37.122,13
<i>Decreto 6.426/08, art. 1º, inc. I –QUIM</i>	122.395,26	106.380,19	228.641,20
<i>Lei 10.925/04, Art. 1 Incisos XIV e XV (11.787/08) – Far TRIGO</i>	163.510,00	215.340,00	69.800,00

A recorrente contesta a glosa, alegando que deve ser mantido ao menos o crédito presumido, já que se tratam de produtos agropecuários.

O relator no voto atual conclui que não é possível o crédito, por disposição expressa de lei:

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero, como os pintos de um dia, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

Logo, este tópico não merece provimento.

Concordo integralmente com a conclusão do relator, pelo não provimento dos créditos dos bens sujeitos à alíquota zero por expressa disposição legal.

### **Embalagens.**

A fiscalização glosou os créditos referentes a pallets e big bags, por não serem se enquadrarem no conceito de insumos. A glosa foi mantida pela diligência.

O relator se manifestou pela possibilidade de crédito, tendo em vista se tratar de bens perecíveis, trazendo precedentes do CARF, e por se tratarem de embalagens de transporte não reutilizáveis. Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Vota para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico:

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens finais de produtos perecíveis, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer, proferido no Acórdão CSRF n.º 9303005.667, transcrito parcialmente a seguir:

"A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Miyama, assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

**PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.**

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infra legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima)

; a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço; b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim emendada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE**

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/ COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para

o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos os nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para os casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores."

Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado. Com fundamento no Art. 3º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Vota-se para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Nesse tópico discordo do relator pelas razões a seguir. Entendo que no caso dos pallets, eles não se revestem de características que sejam essenciais ou relevantes para o processo produtivo. Diferentemente das embalagens de apresentação, que fazem parte do produto final oferecido ao consumidor, as embalagens de transporte, pallets, prestam-se simplesmente para facilitar a logística do transporte, e a melhor acomodação da carga dentro do veículo transportador. Além do mais revestem características de reutilização. Caso se conceda o crédito de pallets a qual período de apuração e a qual mercadoria deveria ele estar vinculado? É uma questão que não foi respondida nos inúmeros julgados sobre o assunto que foram discutidos no CARF.

Nego provimento aos créditos dos pallets e big bags.

Em tempo esclareço que apesar de haver citação expressa a pallets e bigbags não encontrei valores para eles nas tabelas de glosa. Apenas consta menção a pallets quando tratado o frete e o serviço de paletização.

### **Insumos gerais.**

A fiscalização glosou itens identificados como peças para empilhadeira, usadas para apoio operacional, peças de extintor de incêndio, instrumentos de medição, material de manutenção predial, como lâmpadas, interruptores, tomadas, eletrodutos, canaletas plásticas, bancos de capacitores de correção de fator de potência, além de peças não identificadas como sendo utilizadas em máquinas da produção.

Houve também a glosa de graxa, que foi justificada pela aplicação da SD Cosit nº 12/2007.

Além disso foi glosada a aquisição de máquina sem identificação, para ser incluída no ativo imobilizado, e aluguel de veículos.

Foi mantida em diligência a glosa das ferramentas e instrumentos de medição, suas partes, peças e serviços, utilizados por equipes de manutenção; e alguns itens como escadas aparelhos telefônicos, rádios e outros produtos de comunicação.

<b>C-NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMO</b>	<b>862.526,62</b>	<b>734.299,48</b>	<b>868.847,31</b>
<b><u>Não atende ao conceito de insumo - NI</u></b>	<b>859.041,88</b>	<b>731.095,75</b>	<b>867.467,31</b>
<i>Dentre estes, temos: DIVERSOS Não classificados</i>	99.572,35	184.160,95	234.765,38
<i>paletes</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Repaletização e movimentação cross docking</i>	759.469,53	546.934,80	632.701,93
<i>Serviço de carga/descarga</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Operador Logístico</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Peças/Serviços em máquinas de apoio industrial, que não são responsáveis pela produção, conforme resposta da contribuinte ao item 1 da Intimação Seort 1519/2015 NI-Apoio Ind</i>	0,00	0,00	0,00
<b><u>EMPILHADEIRA - NI-Empilhadeira</u></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b><u>NI-predial</u></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b><u>NI-NÃO É LUBRIFICANTE</u></b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b><u>NI-Instrumentos</u></b>	<b>3.484,74</b>	<b>3.203,73</b>	<b>1.380,00</b>
-			
<b>D-Aquisição de máquina não identificada</b>	<b>108.277,07</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

A recorrente no recurso insurge-se contra a glosa de peças, materiais de manutenção, sob o título de peças e serviços em máquinas de apoio industrial. Na diligência apenas insurge-se sobre a manutenção da glosa de itens de medição e que a eles se assemelham quanto aos usos pelas equipes de manutenção, suas partes e peças e serviços de conserto.

Como esclarecido, a maior parte dos itens foi acatada pela diligência, restando controverso apenas os itens diversos não classificados, e instrumentos não identificados, que constam com valores na tabela.

O relator entende que o contribuinte pediu de forma muito genérica, sem a descrição ou comprovação. E que por diversas vezes deixou de contribuir com a solução de dúvidas:

“Dentro deste tópico o contribuinte pede o reconhecimento do crédito sobre muitos itens, mas pede de forma muito breve e em alguns casos sem a devida descrição ou comprovação, portanto, o voto será, da mesma forma, breve.

É igualmente importante ressaltar que, conforme demonstrado no Relatório Fiscal de diligência de fls. 2410, por diversas vezes o contribuinte deixou de enriquecer os autos com as informações solicitadas na Resolução que determinou a diligência, pois, simplesmente limitou-se à reanexar os dois Laudos aos autos, sem adequar suas alegações à oportunidade que a Resolução desta turma abriu para prestigiar a busca da verdade material..

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Colocadas essas premissas, passasse à análise.

Pallets e repaletização, embalagens (caixas e sacolas big bags), graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis e serviços de logística gerais atendem ao disposto no inciso do Art. 3.º da legislação correlata e são relevantes e essenciais às atividades da empresa.

Portanto, deve ser dado provimento ao recurso sobre estes itens.

O item “manutenção predial” sequer foi descrito, portanto, não merece provimento por impossibilidade de identificação do direito e dos fatos.

No tópico “demais bens e serviços”, neste caso em concreto a mera alegação de que os “demais bens e serviços” estão vinculados ao processo produtivo e uma única menção ao “fio de algodão” não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses “demais bens e serviços”.

Alguns dos bens e serviços, contudo, foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566 e, sem exceção, todos os bens e serviços ali descritos são utilizados diretamente na produção e possuem relevância e essencialidade e, portanto, geram crédito de Pis e Cofins não-cumulativos se foram suportados pelo contribuinte, pagos à pessoa jurídica nacional e cumpridos os demais requisitos objetivos positivados na legislação.

A fiscalização glosou “aluguéis de veículos” e o contribuinte contesta alegando que não foram simples veículos que foram alugados e sim empilhadeiras e máquinas (nos moldes do inciso IV do Art. 3 da legislação correlata), contudo, não descreve nem comprova e, portanto, não merece provimento.

Deve ser dado provimento parcial ao presente tópico, para reverter as glosas sobre os Pallets e repaletização, embalagens (caixas e sacolas big bags), graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, serviços de logística gerais e os bens e serviços que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566.”

Concordo com o relator, quando afirma que o contribuinte pediu de forma muito genérica, sem a descrição ou comprovação, e que por diversas vezes deixou de contribuir com a solução de dúvidas. Discordo quanto ao escopo do que restou controverso. Foi mantida em diligência a glosa das ferramentas e instrumentos de medição, suas partes, peças e serviços, utilizados por equipes de manutenção; e alguns itens como escadas aparelhos telefônicos, rádios e outros produtos de comunicação. Além dos itens diversos não classificados, e instrumentos não identificados, que constam com valores na tabela.

Aqui a controvérsia se resume a analisar o que foi atacado pela recorrente, restando definitivo o que por ela não foi contestado, ou seja, a glosa de peças, materiais de manutenção, sob o título de peças e serviços em máquinas de apoio industrial.

Para as partes e peças, e demais materiais utilizados pela equipe de manutenção, não se sabe se são máquinas e equipamentos e se guardam a essencialidade e relevância para o processo produtivo. Não foi identificado se pertencem à produção, ou se atendem a apoio, atividades administrativas. Também foi incluído neste tópico o aluguel de veículos. A fiscalização desqualificou o crédito porque não se enquadram como máquinas e equipamentos.

O aluguel de veículos não se configura como um aluguel de prédio, máquina ou equipamento, conforme disposto na Lei definidora das contribuições. As hipóteses de concessão de créditos são restritas, e não cabe ao aplicador alargar o seu alcance.

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Ademais não se esclareceu que tipo de veículo foi alugado e onde foi utilizado.

Nego provimento para as partes e peças e demais materiais utilizados pela equipe de manutenção, por demais genéricos e falta de identificação do local de utilização no processo produtivo.

Nego provimento ao aluguel de veículos por falta de previsão legal.

Quanto aos outros itens que o relator analisou, entendo preclusa a matéria por falta de contestação específica por parte da recorrente.

## Serviços

O relatório da diligência informa que continuam glosados os seguintes serviços:

alarme central alarme 24/12v 20 pontos c, cartaz 30,0x42,0cm, coffe break executivo unidade, conserto lixadeira/esmerilhadora, despesas pré-operacionais, indenização contrato, manutenção instrumento medição, mão de obra terceirizada - engenharia, serv. indeniza danos materiais terceiros, serviço administrativo, serviço caminhão munk, serviço confecção da 1ª chave e copia, serviço conserto furadeira, serviço consultoria administrativa, serviço de copia e impressão, serviço de instalação e start up, serviço de manobrista, serviço de manutenção em relógios ponto, serviço de repaletizacao (troca pallet), serviço eventos, serviço hora maquina escavadeira, serviço hora maquina trator 4x2, serviço hora técnica de viagem, serviço hospedagem, serviço km rodado, serviço limpeza civil, serviço manutenção catraca, serviço manutenção coletor de dados, serviço manutenção equipe informática, serviço maquina retroescavadeira, serviço movimentação cross docking, serviço pagamento mensalidade, serviço portuário, serviço projeto elétrico, serviço quilometragem (deslocamento), serviço reembolso de despesas.

Na resposta a diligência a recorrente insurge-se contra a glosa de serviço de movimentação cross docking, e serviço de repaletizacao (troca pallet), onde tece comentários sobre sua necessidade para a produção, e trazendo julgados do CARF.

O relatório da diligência aduz que os valores admitidos como insumos foram recalculados nas linhas 1 a 7 do Dacon, corrigindo os valores conforme nova análise e reclassificação. E os serviços estariam agrupados no item “não atende ao conceito de insumos”. Único item da tabela que possui valores glosados. Existe um item na tabela, separado, para a repaletização e o cross docking.

A recorrente replica que o cross docking consiste em um sistema de distribuição em que as mercadorias recebidas no armazém são logo despachadas, sem passar pela estocagem.

Em verdade, por meio deste sistema de logística, os produtos advindos de um veículo são recebidos, separados e encaminhados para outro de forma imediata ou em curto espaço de tempo (poucas horas) a fim de se realizar a entrega ao destinatário final.

São utilizados para aumentar a eficiência na distribuição, já que se tratam de produtos perecíveis. Não se confunde com a atividade de transferência de produtos acabados para centros de distribuição para futura comercialização. Nesta operação já ocorreu a venda. É apenas uma maneira de viabilizar a entrega ao destinatário final. Refere que é uma forma de transbordo da carga, ocorrendo a retirada a mercadoria da carreta e transferência para veículos menores. Esclarece que não existe legislação que a obrigue a adotar tal procedimento. E do ponto de vista fiscal existe a emissão de nova nota fiscal, basicamente para cumprimento de

obrigações acessórias e controle da fiscalização. É emitida uma nota fiscal de entrada na filial e outra de saída, mesmo que o produto somente se desloque de um veículo a outro.

Não há justificativa para a consideração do serviço de cross docking como insumo. Não é transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa, o que também não geraria direito a crédito. Não é frete de venda, já que não faz parte da venda em si, mas de manuseio de mercadorias nos armazéns da empresa. Manuseio de produto acabado, visando logística desejável pela empresa, buscando atingir seus critérios de eficiência e eficácia no atendimento aos clientes. A logística da empresa no trato da mercadoria, é custo que a própria assume visando obter vantagens na comercialização dos seus produtos. Não estando afeto a possibilidade de crédito dos insumos das contribuições, que apenas previu a possibilidade de frete na operação de venda, esse restrito a saída do produto da empresa para o cliente. Não se pode alargar o alcance do determinado pela legislação.

A empresa também traz alegação secundária sobre ter um ciclo produtivo complexo, em que muitas vezes um produto acabado é insumo para outra fase da produção. Entretanto o que se verifica é se o produto é vendido a cliente, independente de como esse cliente vai receber esse produto, como insumo ou como produto final.

Mantenho a glosa para o serviço de cross docking.

Para o serviço de repaletização esclarece que é uma forma de colocar os pallets em condições de uso. Informou em resposta à intimação que a legislação que obriga o serviço são normas sanitárias, e que há uma diminuição dos custos em função da altura dos pallets para otimização das cargas nas carretas. E que faz necessário repaletizar, trocar os pallets, na descarga das mercadorias nos armazéns para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência.

As argumentações da recorrente são de natureza da logística da empresa, visando maior eficiência na organização de seus armazéns, manuseio e transporte das mercadorias, alcançando um custo mais baixo e garantindo maior eficiência e rapidez na entrega de seus produtos.

Não se pode dizer que trata de embalagem da mercadoria. É um elemento utilizado para o transporte e manuseio dos produtos acabados.

Como no caso do cross docking, entendo que não é essencial e relevante para a produção da mercadoria. É um serviço de logística, cujo principal interessado é a própria empresa, para garantir menores custos e maiores lucros, e por isso é um custo que a empresa assume para garantir seus objetivos.

Mantenho a glosa para os serviços de repaletização.

Após argumenta a recorrente, na resposta à diligência, que improcede a glosa de serviços de conserto sobre itens de medição, por equivocada interpretação do parágrafo 95 da PC Cosit nº 5/2018 (item 29 da informação fiscal), assim como diversos serviços, como os de conserto de lixadeira/esmerilhadora, manutenção de instrumento de medição, serviço de conserto de furadeira, serviços de manutenção em relógios de ponto, serviço hora máquina escavadeira, serviço portuário, dentre outros, sem justificar. Conclui que devem ser afastadas as glosas decorrentes de serviços diversos.

No recurso voluntário, insurgiu-se contra a glosa de serviços em:

- máquinas e apoio industrial, e que os serviços são utilizados nos equipamentos, máquinas e empilhadeiras empregadas no processo produtivo, sem identificar quais especificamente os equipamentos e máquinas em que foram utilizados os serviços.

- manutenção predial, carga e descarga, operador logístico, porém após o resultado da diligência não restaram esses itens, nem por semelhança na descrição do serviço, e a recorrente não apresenta a quais itens faz referência e porque entende sua importância.

- traz argumentação genérica sobre “demais bens e serviços”.

Não há como acatar argumentos genéricos, em que não se identifica qual insumo foi glosado, e não traz a vinculação do insumo ao processo produtivo.

As justificativas apresentadas são incompletas, não se está questionando a utilidade dos bens e serviços para o funcionamento da empresa, e o custo arcado pela empresa com esses bens e serviços. O que se analisa aqui é se é possível o crédito do PIS e Cofins dentro dos limites impostos pela legislação.

Os serviços de conserto de itens de medição, conserto de lixadeira/esmerilhadora, manutenção de instrumento de medição, serviço de conserto de furadeira, serviços de manutenção em relógios de ponto, serviço hora máquina escavadeira, serviço portuário, não são essenciais e/ou relevantes ao processo produtivo. O único argumento apresentado é que houve uma interpretação errada do PN Cosit nº05/2018. Também aqui peca pela falta de justificativas e motivações. Nego provimento.

O serviço portuário, que não foi esclarecido do que se trata, pois vários são os possíveis serviços realizados no porto, detém característica de serviço executado após a venda da mercadoria. Estando mais ligado a operações de logística da empresa. Mantenho a glosa por não apresentação de justificativa para o pleito.

Acompanho o relator que entendeu que não era possível a reversão das glosas dos demais serviços:

- Demais insumos não descritos;

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Neste caso em concreto a mera alegação de que os "demais insumos" estão vinculados ao processo produtivo não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses "demais insumos".

Portanto, vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

### **Dispêndios com itens ativáveis e não ativáveis.**

Foi glosada a aquisição de máquina não identificada, mantido após a diligência. A fiscalização avisa que o bem deve ser incluído no ativo imobilizado.

Foi solicitado à empresa o demonstrativo de encargos referentes à depreciação de bens que serviram de base para a Dacon, e a recorrente apresentou planilha com os dados solicitados.

Analisando a planilha foram identificados diversos itens com aquisição anterior a 01/05/2004, por isso esses itens foram glosados.

### O relator apresenta a seguinte argumentação:

Em regra geral com relação ao aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com ativo imobilizado dentro da sistemática do pis e cofins não cumulativo, os contribuintes devem ter seus créditos reconhecidos mas limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

Os itens ativáveis são aqueles constantes nas disposições do RIR/99 (Art. 301, §2.º, 346, §1.º), parecer normativo CST n.º 22/87 e jurisprudência.

Como não houve discriminação e segregação dos itens ativáveis e não ativáveis, tanto por parte da fiscalização quanto por parte do contribuinte, os itens que não são ativáveis, por sua vez, deverão ser alocados nas devidas hipóteses de creditamento tratadas neste voto, para fins de liquidação.

Ou seja, todos os bens adquiridos que não são ativáveis podem gerar crédito das contribuições não-cumulativas, com base no valor de aquisição, desde que cumpridos os requisitos da legislação correlata, como terem sido pagos à pessoa jurídica Brasileira, terem sido suportados pelo contribuinte e não serem alíquota zero (como os pintos de um dia), isentos ou não tributados.

Para delimitar ainda mais a liquidação desses créditos, todos os bens adquiridos e descritos nos Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566, são bens que possuem relação direta na produção e papel essencial e relevante na atividade econômica do contribuinte, que foram descritos na seguinte ordem:

...

Como demonstrado, todos os bens descritos no mencionado Laudo possuem função direta na produção, razão pela qual todos os itens não ativáveis, descritos no Laudo, geram crédito de Pis e Cofins não-cumulativos.

Com relação aos itens ativáveis e à alegação de inconstitucionalidade do Art. 31, da Lei 10.865/04, este Conselho já pronunciou, por diversas vezes, sua incompetência para tratar da inconstitucionalidade, conforme súmula Carf n.º 2, ambos os dispositivos transcritos a seguir:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e10.833, de 29 de dezembro de 2003,relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e10.833, de 29 de dezembro de 2003,apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

(...)

**Súmula CARF nº 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

Logo, o crédito dos itens ativáveis somente pode ser aproveitado se respeitados os limites positivados na legislação e, considerando que a glosa dos itens do ativo imobilizado foi realizada somente para os itens que não se adequaram ao prazo definido no Art. 31, da Lei 10.865/04, tal glosa deve ser mantida.

Caso exista algum item do ativo imobilizado que tenha sido adquiridos a partir de 1 de maio de 2004, estes sim poderão gerar crédito, na medida da depreciação.

Vota-se para seja dado provimento parcial ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter integralmente a glosa para os bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566 e parcialmente para os bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004.

A recorrente justifica que apresentou informações a respeito das máquinas e que pelo código NCM é possível concluir que se trata de máquina utilizada no processo produtivo, “Máquinas e aparelhos para prepar. De carnes”.

Não foram contestadas as glosas dos itens adquiridos antes de 01/05/2004.

Não foi esclarecido se as máquinas foram incluídas no ativo imobilizado da empresa. Por isso a fiscalização não pode concluir se seria possível o crédito no valor das máquinas ou proporcional à depreciação.

Nego provimento ao crédito para as máquinas não identificadas.

### **Crédito Presumido**

No caso dos créditos presumidos a fiscalização esclarece que:

Este item difere dos anteriores por não se tratar de base de cálculo. Além disto, foi incluído o tratamento da linha 23. *Ajustes Negativos de Créditos*, que usualmente se refere aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários de Pis e Cofins à alíquota de 1,65% e 7,6%, mas que no caso em tela foi utilizada para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei 12.350/2010. Os valores tratados nas linhas 23, 25, 26, 27 e 28 são os próprios valores de crédito pleiteado. Para ser possível a sua análise, porém, foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informaram CST 66 na EFD-Contribuições. Também foram tratados aqui os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

...

No final de 2010 houve grande alteração da legislação relativa a crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins das atividades agroindustriais. Em face destas alterações e do curto período de tempo entre a promulgação da Lei nº 12.350/2010 e sua vigência, a contribuinte explicou que não foi possível alterar seus sistemas informatizados para atender a todas as modificações no cálculo do PIS e da Cofins em relação aos itens que passaram a ser comercializados com suspensão.

Neste trimestre verificou-se que diversas aquisições que deveriam ter sido informadas com suspensão, que era obrigatória, foram informadas como tendo CST-56 e crédito de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins.

A fim apurar corretamente os tributos a pagar, uma vez que as vendas realizadas com suspensão também exigiam o estorno dos créditos

presumidos porventura creditados, a contribuinte preencheu as linhas 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto.

...

Quanto ao trimestre anterior, a contribuinte detalhou a lógica de cálculo destes ajustes no arquivo *Explicações lógica de cálculo.docx*, que foi encaminhado juntamente com as planilhas que utilizou para aquele período, acompanhando a resposta parcial (fls. 647 e seguintes) à Intimação Seort n.º 1070/2015. Estas explicações foram separadas das planilhas daquele período, por desnecessárias para o caso em tela, e as explicações foram incluídos pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de folha 765. As informações fornecidas ajudaram no entendimento do conteúdo dos arquivos anexados, naquilo que não fosse contrário às explicações acima copiadas ou ao conteúdo das planilhas deste período.

Conforme análise das informações da contribuinte, dos arquivos citados acima e dos demais arquivos relativos às respostas aos itens 19 e 20 da Intimação SEORT n.º 1070/2015, a *Linha 23 – Ajustes Negativos de Créditos* foi utilizada para informar o estorno relativo ao creditamento incorreto dos itens regidos pela Lei 12.350/2010, tanto na linha 2 quanto nas linhas 25 e 26.

Já a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativos à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB n.º 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos da IN 977. Assim, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26, sendo lançado o ajuste na linha 28.

Acompanho o relator no encaminhamento pela negativa de provimento por falta de prova:

O contribuinte pede que seja reconhecido o crédito presumido em acordo com as disposições legais das leis 10.925, 12058/09 e 12350/09.

Para tanto, o contribuinte discorre a respeito dos seus métodos de rateio, contudo, não descreve nem comprova a subsunção dos fatos à norma.

Logo, considerando que o ônus da prova é do contribuinte (Art. 16 do Decreto 70.235/72) ao solicitar ressarcimento de créditos, deveria ter feito uma apuração ou conferência do método de rateio e dos fatos em âmbito de segunda instância administrativa fiscal e demonstrado isto de forma detalhada.

Vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

### **Multa, juros, Selic e juros sobre multa.**

Por fim, acompanho o relator quanto a aplicação de multa, juros e Taxa Selic, não havendo necessidade de maiores comentários:

Por outro lado, em que pese o contribuinte contestar a legalidade da multa de ofício de forma genérica e alegar o confisco, a multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) é aplicada nos lançamentos de ofício e está prevista no inciso I, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, contudo, não há multa de 75% no presente processo, pois este trata somente da análise do crédito e não de cobrança fiscal.

As contestações contra a aplicação dos juros na taxa Selic e dos juros sobre multa, além de não serem objeto do presente processo, com descrito acima, também são matérias sumuladas neste Conselho, caso fossem objeto dos autos, deveriam seguir o que é determinado a seguir:

**“Súmula CARF n.º 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Portanto, estes pontos não merecem provimento.

**Conclusão.**

Concluo pelo provimento parcial para que seja acatado o resultado da diligência na sua íntegra, negando provimento no mesmo sentido que foi mantida a glosa pela diligência.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes