



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.903448/2013-47
ACÓRDÃO	3201-012.634 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/03/2012

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

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

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. INDEFERIMENTO.

O direito creditório objeto de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Cofins será indeferido se o contribuinte não apresentar os documentos necessários a análise e confirmação do valor do crédito pleiteado/compensado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. PALLETS DE MADEIRA. FILME STRETCH. BIG BAGS. FITA ADEIVA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos, abarcando o material de embalagem, os pallets de madeira, o filme stretch, as big bags,

e a fita adesiva, essenciais à conservação, manuseio, transporte e guarda de produtos perecíveis, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem, observados os demais requisitos da lei.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 235.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TROCA E REFORME DE PALETES. POSSIBILIDADE.

A reversão das glosas dos créditos com despesas de paletes se estende aos serviços de conserto de pallets e repaletização pelos mesmos critérios de essencialidade e relevância.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A autoridade fiscal deve glosar crédito presumido das contribuições quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/03/2012

TEMA NÃO PREQUESTIONADO. NÃO CONHECIMENTO.

O contribuinte não pode trazer um novo tema que não tenha sido questionado em recurso. Não pode ser conhecido tema não prequestionado.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO PELA CONTRIBUINTE COM DÉBITO DO MESMO TRIBUTO NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses

créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

Enquanto remanescer débito do mesmo período inadimplido, o crédito tributário reconhecido não deve ser compensado pela contribuinte e nem a ela ressarcido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, (i.1) para acompanhar a reversão de glosas de créditos adotada no relatório de diligência e (i.2) para reverter as glosas de créditos em relação a pallets, filme Stretch, sacos Big Bag, fita adesiva e troca e reforma de pallets; (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos, por se configurarem despesas com armazenagem, em relação a (ii.1) serviço de movimentação (Cross Docking), (ii.2) serviço de movimentação entrada/saída, (ii.3) serviço de carga/descarga paletizada/frigorificada e (ii.4) serviço de inspeção de contêiner, vencidos os conselheiros Bárbara Cristina de Oliveira Piarissi e Luiz Carlos de Barros Pereira, que negavam provimento; e (iii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação a aquisições submetidas à alíquota zero, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, substituído pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1565 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1498 que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade de fls 573, nos moldes do despacho decisório de fls. 556.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº29101.76824.250213.1.1.09-9230 (fls. 494 e seguintes), transmitido em 25/02/2013, de créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 1º trimestre-calendário de 2012, no valor de R\$ 26.466.234,79. Os créditos foram utilizados na declaração de compensação (Dcomp) nº 08227.47450.280213.1.3.09-0927. Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS de cada trimestre.

Quadro 1 – Processos relacionados					
	Periodo	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	1º trim 2012	PIS/Pasep-EXP	10983.917649/2016-74	11516.723708/2016-14	11516.722301/2016-70
2	1º trim 2012	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917648/2016-20	11516.723709/2016-69	
3	1º trim 2012	COFINS-EXP	10983.903448/2013-47	11516.723710/2016-93	
4	1º trim 2012	COFINS-Merc Int	10983.903449/2013-91	11516.723711/2016-38	

Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi parcialmente deferido e a compensação a ele vinculada homologada até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$18.091.809,42. Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo nº 11516.723710/2016-93. Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade fiscal informa: que 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; as linhas 3, 4, 5 e 6 contém informações extraídas das naturezas da Base de cálculo 3 e 4. Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 15 da intimação Seort/EAC2 nº 2016/588 (fls. 190 e seguintes) não contém indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência e isto seria determinante para classificação na linha 1, 2, 3, ou 7. E que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens

das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas. Ainda, apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFDContribuições e as linhas no Dacon, 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. Esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFDContribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFD-Contribuições. E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFDContribuições. 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 - GLOSAS 01 trim 2012, arquivo GLOSAS 01-2012.xlsx, na planilha correspondente. 1.1 despesas com serviços de fretes: a) fretes contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou venda, por exemplo, 132213-Imobilizado - Máquinas e Equipamentos, 440104-Fretes Intermediários e Mov. Internas, 510580-Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais), 510581-Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais) e outros; b) Itens sem qualquer informação de contabilização, sumariamente glosados porque não foi comprovado o direito ao creditamento; c) Dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta ao item 15 da citada intimação, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; a diferença entre o total dos arquivos auxiliares fornecidos e os itens glosados é o valor recalculado, admitido como gerador de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; 1.2 aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha 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 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 – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos 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 Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos Em relação à linhas do Dacon analisadas a autoridade fiscal: informa o que a contribuinte informou nas linhas 22.Ajustes Positivos de Créditos e 23.Ajustes Negativos de Créditos; informa que 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 EFDContribuições; acrescenta que, 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 22, 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto; diz, ainda, que houve creditamentos que a própria contribuinte admite incorretos com alíquota de 7,6% ou 4,56% (Cofins) e 1,65% ou 0,99% (PIS/Pasep) quando deveriam ter ocorrido com alíquotas diferentes (4,56% ou 3,04% Cofins e 0,99% ou 0,66% PIS/Pasep), caso não houvesse algum outro impedimento. Estas incorreções admitidas foram corrigidas através dos ajustes negativos e positivos de crédito, onde também foram levados em consideração diversos documentos fiscais que, por incorreção, tinham sido desconsiderados na apuração. 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, passa a apontar as vedações ao crédito que motivaram as glosas destes: a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009: i. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009, a autoridade fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009; ii. 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; iii. Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101 e 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO”; b) Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010: i. 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; ii. 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: pois 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. Também foram glosados: - créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004 de bens não mais regulados por essas leis; - créditos informados como decorrentes Lei nº Lei nº 12.350, mas que ainda são regulados pela Lei nº 10.925/2004; -

correção do crédito presumido permitido pela Lei 10.925/2004; - crédito baseado na Lei 10.925/2004 em relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90. A autoridade fiscal informa, ainda, que a interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN 1.157/2011...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração. Nulidade do Despacho Decisório A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório por considerar “viciado” o critério de análise do crédito, realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, “uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa”. Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas. Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de glosar o crédito e lançar eventual exigência tributária”; cita o art. 142 do CTN para afirmar que cabe a fiscalização “apurar e constituir o crédito tributário... a fim de obter o verdadeiro quantum a ser exigido do contribuinte”. Conclui que restou caracterizado “vício material” ante a realização das glosas “com fundamento em meras presunções, sem a necessária produção de provas (análise do processo produtivo da empresa)”, o que leva à nulidade do presente processo administrativo, nos termos do art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75. Por fim diz ser inadmissível a alegação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, alegação que, segundo aduz, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei. Conceito de insumo No tópico IV.1 DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra “insumo”, empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina. Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções normativas assemelha-se ao conceito de

insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS. Afirma: que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita, devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita; que nem as Instruções Normativas, nem a fiscalização podem restringir o conceito de insumos previsto nessa lei para fazer com este englobasse apenas “a matériaprima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”, tal como definido na legislação do IPI, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Defende que, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de “determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa”. E que para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, “deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARF, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos”. Cita, ainda, julgados do CSRF e do STJ para concluir que a essencialidade do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade da empresa é o que determina o direito ao crédito e que “a essencialidade do produto/serviço é o que define se ele é insumo e que sua subtração importe (i) na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou (ii) implique em substancial perda da qualidade do produto/serviço resultante”. Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente. Custos com fretes A Recorrente defende o direito ao crédito em relação a todas as despesas com frete glosadas alegando que em razão de sua atividade produtiva, realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa, cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva, fato que, segundo alega, foi ignorado pela Fiscalização, pois esta não teria realizado a necessária análise de seu processo produtivo. Explica que “apesar de ser um frete entre estabelecimentos da Manifestante, são todos decorrentes do processo produtivo e de industrialização da mercadoria final destinada ao consumo humano”. Diz que possui inúmeras plantas industriais, com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência de produtos de uma unidade a outra, onde servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados, os quais, explica, “são produzidos em um determinado

estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido". Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 05), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo. Conclui que considerando que os fretes atendem "aos critérios da necessidade, razoabilidade e efetividade, além de guardar estreito vínculo com a atividade geradora da receita tributável da empresa, se subsumem perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de apropriação de créditos". Custos com pallets Quanto aos créditos relativos aos custos com pallets, defende que tais bens estão diretamente vinculados à produção, sendo indevida a glosa do crédito apropriado sobre tais itens. Nesse sentido aduz: Conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 05), anexado à presente Manifestação, os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Manifestante, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado,.. Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico Defende o direito ao crédito alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico. Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Empilhadeiras Contesta a glosa alegando que a aquisição desse novo material para manutenção de máquinas, equipamentos e empilhadeiras é essencial para a consecução das atividades produtivas da Manifestante, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. A título exemplificativo, a Manifestante lista algumas peças que seriam utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas ao setor produtivo), cuja manutenção, segundo alega, seria essencial para que as máquinas continuem operando e traz fotos de equipamentos com a informação de que este se utilizariam de alguns tipos de correia, cujos nomes constam das fotos trazidas. Cita o "Relatório de Operações" elaborado pelo Tyno Consultoria que traz em anexo (Doc. 07), no qual, segundo alega, o processo produtivo da BRF é reproduzido de maneira minuciosa. Diz que lá é possível verificar que: ...várias peças que foram objeto da glosa pela RFB fazem parte de equipamentos que são

imprescindíveis no processo de produção da empresa. É possível citar, por exemplo, a aquisição de rolamentos. Pela análise do Relatório de Operações, verifica-se que uma série de equipamentos utilizados diretamente na produção da Manifestante possuem a peça rolamento como componente. São eles: esterilizador de frangos, ventilador, empilhador de gaiolas, empurrador de gaiolas (pg. 26 do relatório), tanque de retorno de água, carrinho transportador de gaiolas (pg. 27), entre tantos outros. Outro exemplo que pode ser citado é a abraçadeira. Pelo Relatório da Tyno é possível notar que tal peça é componente do transportador de esteira para gaiolas vazias (pg. 28), transportador aéreo (pg. 28), depenadeira (pg. 32), entre outros. Na sequência, considerando a essencialidade das empilhadeiras, sem as quais, segundo alega, restaria “inviabilizada a atividade produtiva da empresa para o transporte interno dos insumos e produtos acabados”, defende o direito ao crédito em relação às “peças e ferramentas” para sua manutenção.

Em relação aos serviços de manutenção, alega que devido ao complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, há a necessidade de contratar “serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, tais como montagem e manutenção de empilhadeiras e outros”, cita exemplos. Custos com Manutenção Predial Defende que a glosa é indevida, pois os créditos apropriados são decorrentes de custos com “a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”. Aduz que “com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado” tendo sido esses “os custos nos quais incorreu a Manifestante”. Mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Manifestante, formulou Consulta perante a RFB, cuja resposta assegurou que “integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”. Custos com Lubrificantes e Graxas Reclama que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sem “descrever uma linha sequer em sua informação fiscal que justificasse a respectiva glosa”. Diz que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a “Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem”. Defende que em sendo os lubrificantes e as graxas discriminados pela planilha fiscal utilizados nas máquinas e equipamentos da Manifestante, os quais estão diretamente ligados às suas atividades produtivas, não há dúvida quanto ao direito ao crédito da contribuição, devendo ser integralmente afastada a glosa sobre estas despesas. Custos com Embalagens Nesse item a Recorrente contesta a glosa de material de embalagem (cita filme plástico, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, dentre outros) alegando

ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais de produtos que entende geradores de crédito e aduz que As mercadorias produzidas pela Manifestante precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres.... Veja-se que grande parte das embalagens objeto das glosas são os chamados sacos “big bag”, utilizados para acondicionar os produtos e os transportá-los. Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Manifestante cita a armazenagem provisória de ração. Do Relatório do INT anexado à presente Manifestação (Doc. 05), retira-se o seguinte excerto: “33. Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo. Conclui que todos os bens utilizados para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados são, em verdade, insumos, entendidos estes como custos necessários para a atividade da empresa, havendo, pois direito ao creditamento sobre tais aquisições. Custos com Materiais de Laboratório Quanto aos Custos com Materiais de Laboratório, alega que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seus laboratório são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias primas adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial e também da qualidade do produto final objeto de venda. Custos com Higienização e Limpeza Em relação aos Custos com Higienização e Limpeza, explica que toda a atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza razão pela qual defende que “todos os produtos adquiridos que corroborem para atender as normas dos órgãos de inspeção dos fabricantes de produtos alimentícios de origem animal, são essenciais a sua atividade produtiva, tais como, detergente, desinfetantes, fungicidas, alvejantes, entre outros”. EPI’s e Indumentárias Alega que além dos equipamentos de segurança para os empregados exigidos por lei – EPI’s, também é indispensável à sua atividade produtiva a indumentária utilizada, que observa uma série de determinações da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde e do Ministério da Agricultura, “seja por uma questão lógica de higiene, seja em razão das imposições normativas”. Cita Ofício DIPOA nº 196/98, decorrente de consulta perante o Ministério da Agricultura, no qual o referido órgão atesta expressamente que as indumentárias e os EPI’s integram o processo produtivo da Manifestante. Menciona que as indumentárias e os equipamentos se desgastam durante seu

uso, por exemplo, através do contato com insumos, resíduos deles decorrentes e do produto final (“abrasão” física e/ou química), o que torna ainda mais evidente seu vínculo com a produção. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos A Manifestante reclama que apesar de existir previsão legal para o crédito, a Autoridade fiscal, sem qualquer justificativa, glosou os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de máquinas e equipamentos. Alega que possui diversas máquinas e equipamentos locados em suas plantas industriais para o desenvolvimento de suas atividades, “seja para utilização na sua produção, seja para deslocamento dos produtos já industrializados”. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 95/2015. Custos e Despesas com demais serviços essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa Alega que a fiscalização se limitou a presumir que os demais serviços não teriam vinculação com o processo produtivo, quando bastaria que tivesse analisado in loco suas operações para constatar a essencialidade das atividades, cujo crédito foi objeto de glosa. Cita exemplos. Aduz que Relatório de Operações elaborado pela empresa Tyno (Doc. 07), é possível verificar que os insumos e serviços glosados pela fiscalização possuem vínculo direto com a produção da Manifestante. Bens adquiridos a alíquota zero No tópico IV.3 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero”. Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições. Acrescenta que em se tratando de aquisição de produtos agropecuários, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, considerando que, em tratando de lei especial que outorga direito a determinado crédito, se sobrepõe ao disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como também ao disposto no art. 1º da Lei nº 10.925/04. Crédito presumido da agroindústria No tópico IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, a Recorrente inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido §1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata. No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto no art. 14 e art. 15 da IN

977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, a interessada afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições, mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos. A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que em determinados casos não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo. Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a Manifestante apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência. Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência in loco, em atenção ao princípio da verdade material. Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega, São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consumiram carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja. E explica que: Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010. Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, com base na proporção das receitas. Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais. [...]Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS: Defende, por fim que: Não há lei que impeça a Manifestante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e Lei nº 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa. Da compensação de ofício No tópico IV.5 - DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA PELA RFB NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 11516-722.301/2016-70, a interessada alega que em

face da impugnação apresentada contra o Auto de Infração tratado no processo administrativo nº11516-722.301/2016-70, o crédito tributário lá constituído está com a exigibilidade suspensa, pelo que “não é permitido que a RFB realize a compensação de ofício informada na autuação em questão”. Requer então que sendo julgada procedente a sua Impugnação ao referido auto, o crédito utilizado indevidamente pela RFB na aludida compensação de ofício seja recomposto no cálculo do presente processo administrativo e utilizado na compensação dos débitos tributários declarados nos pedidos de compensação vinculados ao Pedido de Ressarcimento de que se trata. Pedido de diligência Por fim, no tópico V – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA, pugna pela baixa dos autos em diligência para que a fiscalização possa analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72. A recorrente indica assistentes técnicos e indica os quesitos a serem atendidos pela fiscalização, como segue: Por meio da conversão do julgamento em diligência (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), a fiscalização deve (i) esclarecer a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) efetuar um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como (iii) esclarecer se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria. Pedido A interessada requer a anulação do Despacho Decisório, alternativamente o reconhecimento do direito creditório pleiteado e alternativamente a conversão em diligência a fim de se apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos. É o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a diligência 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: 01/01/2012 a 31/03/2012

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado o direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

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

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A autoridade fiscal deve glosar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários de Cofins vinculados à receita de mercado externo referentes ao 1º trimestre de 2012.

Nesse recurso, descreve como item preliminar a necessidade de julgamento em conjunto de determinados processos, por tratarem da mesma matéria fática. Menciona a mesma tabela já reproduzida acima no relatório da primeira instância, e defende que:

Referidos processos decorrem de um mesmo Registro de Procedimento Fiscal - Diligência nº 09.2.01.00-2015-01030-8 realizado pela fiscalização, que verificou o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS/Pasep e à COFINS (1º trimestre de 2012), em especial a apropriação de créditos e a apuração da base de cálculo das contribuições, ou seja, tratam da mesma matéria. Portanto, considerando a conexão entre o presente processo e os descritos na tabela acima, requer-se o julgamento dos recursos em conjunto, a fim de se evitar decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

Ainda que os processos da tabela mencionada acima tratem da mesma matéria, eles estão divididos por razões processuais.

A recorrente alega nulidade devido a necessária análise da atividade da recorrente para verificação da vinculação de cada item glosado no seu processo produtivo.

Por fim, solicita direito ao ressarcimento integral do crédito de Cofins apurado no 1º trimestre de 2012. Informa que o despacho decisório deve ser cancelado integralmente, e descreve os motivos nos itens abaixo:

- IV.1 - DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ
- IV.1.a – Custos com Fretes
- IV.1.b – Custos com Pallets
- IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico
- IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Empilhadeiras
- IV.1.e – Custos com Manutenção Predial
- IV.1.f – Custos com Lubrificantes e Graxas
- IV.1.g – Custos com embalagens
- IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório
- IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza
- IV.1.j – Custos EPI's e Indumentárias
- IV.1.k – Demais Custos e Despesas com demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa
- IV.2 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

IV.4.1 – Forma de apuração do crédito presumido

V.5 – DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA PELA RFB NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 11516-722.301/2016-70

Por fim, o contribuinte reivindica a conversão em diligência, para que a fiscalização pudesse analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado.

Em resposta ao mencionado recurso voluntário, os membros do CARF decidiram por converter o julgamento em diligência, conforme abaixo descrito:

“Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que 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. 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. Vencido o conselheiro Hécio Lafetá Reis, que lhe dava provimento parcial, para negar o crédito sobre os quais a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprová-los.”

Foi efetuada a Diligência solicitada, a qual será objeto de análise no presente Acórdão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 29101.76824.250213.1.1.09-9230, de créditos da Contribuição para o Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 1º trimestre-calendário de 2012, no valor de R\$ 26.466.234,79. Note-se que os mencionados créditos foram utilizados em declarações de compensação (Dcomp).

Conforme descrição no Relatório, os membros do CARF decidiram por converter o julgamento em diligência, a qual abaixo será detalhada.

Em resposta a Resolução n.º 3201-002.285 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, as autoridades fiscais deram cumprimento a diligência solicitada, realizando a reanálise dos itens glosados, observando os critérios conceituadores de insumos estabelecidos pelo STJ no julgamento do REsp. n.º 1.221.170/PR e do Parecer Cosit n.º 05/2018.

Foi emitido Termo de Intimação Fiscal n.º 1.856-2024, solicitando relatório descritivo esclarecendo detalhadamente a inserção dos itens (bens e serviços) glosados (não considerados insumos) no processo produtivo de modo a propiciar o exame de sua essencialidade ou relevância. O contribuinte atendeu a intimação com a juntada de documentos: Petição (fl. 1.776); e a planilha de glosa “GLOSAS 01-2012.xlsx”, a qual na aba “Não atende conc. Insumo” foi inserida a coluna “Descrever a utilização do material (onde é utilizado)” (Termo de Anexação de Arquivo não Paginável (fl. 1.781).

Seguem agora descritas as conclusões da Diligência, por tema, e respectiva análise de glosa:

1. Fretes

Primeiramente, na diligência foi mencionado o tópico “4.3.1.1” do Despacho Decisório em que indica que as glosas de serviço de frete foram realizadas pelas seguintes razões:

a) totalização das memórias de cálculo com valores menores da totalização de fretes na EFD; b) fretes contabilizados em contas que não se referem à aquisição de insumos ou venda da produção (imobilizado, fretes intermediários e Mov. internas, Transferências de Produtos acabados entre filiais etc.); e c) itens sem qualquer informação quanto a sua contabilização (sem número da conta contábil, descrição da conta contábil, tipo de frete, descrição tipo de frete).

As autoridades fiscais mantiveram a glosa, justificando que o contribuinte não teria apresentado esclarecimento acerca dos serviços de frete glosados.

Por sua vez, o contribuinte alega as operações de frete realizadas abrangem desde o seu ciclo produtivo até a venda das respectivas mercadorias. Entende que todos os fretes contratados pela empresa são absolutamente essenciais e relevantes para a sua atividade empresarial. E informa seu posicionamento abaixo:

Ao contrário do sustentado pela Autoridade Fiscal, o creditamento realizado pela Recorrente em relação a TODOS OS FRETES está absolutamente correto, pois (1) os fretes na aquisição dos bens, (2) no transporte de insumos, (3) em estágio de industrialização; (4) aqueles relativos à transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica de produto acabado (destinados à venda – frete intercompany); e (5) fretes para o descarte de produtos deteriorados, geram direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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

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

Por fim, note-se que na diligência houve solicitação de esclarecimento detalhado dos itens glosados. O contribuinte descreveu sobre os tipos de frete referentes ao caso e expos sua relevância e essencialidade. Entretanto, não respondeu às críticas levantadas pelo Fisco. Foram apontadas inconsistências nas planilhas enviadas pelo contribuinte quanto a falta de informações de creditamento, contabilização e utilização. Como resposta, somente foi informado que “bastaria que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o sistema produtivo da empresa”.

Segue abaixo parte de uma ementa de decisão do CARF sobre ônus da prova em caso de processos de compensação, restituição e ressarcimento:

“Acórdão: 3401-013.400

Número do Processo: 17830.720116/2022-11

Data de Publicação: 07/10/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Relator(a): MATEUS SOARES DE OLIVEIRA

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017 DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE DE CONSTITUIR PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO. ONUS DO FISCO. Em processos de compensação, restituição e ressarcimento, o ônus da prova é do contribuinte. Assim não procedendo descabe reversão de glosas ou ressarcimento. No entanto, em se tratando de Auto de Infração o ônus é invertido.”

Conforme mencionado na ementa acima, é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento. No caso em questão, houve conversão para diligência exatamente para que pudessem ser objeto de reanálise fática os créditos solicitados. Para tanto, era aplicável a apresentação de comprovação detalhada documental e explicações quanto à essa documentação para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Em virtude da aplicação da mencionada Súmula CARF nº 217 e da falta de resposta ao contribuinte que demonstrasse uma explicação quanto às irregularidades trazidas pelas autoridades fiscais, concluo para manutenção da glosa dos fretes em análise.

2. Demais Assuntos das linhas 1 a 7**2.1 Glosas Revertidas**

As autoridades fiscais informam que de fato há itens utilizados no processo produtivo que se resultaram em glosas revertidas. Note trecho abaixo:

A análise das glosas revela, de fato, itens consumidos no processo produtivo que atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância estabelecidos pelo STJ. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens com o crédito restabelecido no trimestre em análise, entre os quais, destacam-se: peças/componentes/aparelhos de reposição, anticorrosivos, botas, desengraxante, desinfetante, desengripante, detergente, escova, engraxadeira, etiquetas, fita isolante e veda rosca, fluídos, gel decapante, graxa, hélices, hidróxido de sódio, lâmpadas, luminárias, luvas, serviços manutenção impressoras, soda caustica granel, serviços instalação elétrica, serviços de montagem/desmontagem equipamentos mecânicos, serviço extraordinário (armazenagem), serviço adicional, serviço de análise laboratorial, serviços de assistência técnica, serviço caminhão Munck, serviço de carga descarga (granel - transbordo e equipamentos mecânicos), serviço de confecção e conserto de peças, locação de impressoras, serviço de locação e manutenção de software, serviço de armazenagem (operador logístico), serviço de plaina e torno, serviço de dedetização, serviço extração vegetal/florestal, serviço guindaste, serviço de industrialização ração, serviço de limpeza, serviço manutenção preventiva, serviço de mão de obra, serviço retífica, entre outros.

Voto por reverter as glosas dos itens consumidos na produção, conforme identificado na Diligência.

Em paralelo, outras glosas foram mantidas, conforme detalhamento a seguir.

2.2 Glosas Mantidas pelas autoridades fiscais na “informação fiscal” da diligência

Na diligência, foram citados itens que não estariam relacionados ao processo produtivo, e com isso deveriam resultar na manutenção das glosas. Note texto das autoridades fiscais nesse sentido:

De outro lado, a análise das glosas revela também itens e serviços não participantes do processo de fabricação dos bens destinados à venda. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens e serviços com a glosa mantida no trimestre em análise, quais sejam: eventos e hospedagem, almoço unidade, sacos big bag, paletes, serviço de aplicação de stretch – pallet, serviço de reforma de paletes, serviço de repaletização (troca de paletes), motoboy, serviço transporte (genérico), rádio Motorola, bateria rádio e telefone, auto falante, lanterna, aparelho telefônico, fones e telefones celular, pilhas, relógio de parede, câmeras fotográficas, fitas adesivas para caixa de papelão, cimento, carrinho de mão, tijolo, conserto de telhado, serviço movimentação cross docking, serviço carga descarga paletizada (frigorificada), Serviço de inspeção

de container, serviço de movimentação entrada/saída, serviço pagamento mensalidade, serviço administração de cartões vale alimentação, serviço rede de comunicação.

Note-se abaixo análise quanto às glosas mantidas pelas autoridades fiscais na diligência:

2.2.1 Paletes, filme Stretch, Sacos Big Bag e Fita Adesiva

As autoridades fiscais informaram que a glosa sobre gastos com aquisição de paletes restringe-se aos construídos com madeira, uma vez que esse é utilizado para armazenar e transportar produtos acabados, e não para transporte interno. Dessa forma, esses itens participariam da etapa pós-produção e, por isso, não ensejariam direito creditório.

Quanto aos sacos Big Bag, o Fisco descreveu que esses pertencem ao processo produtivo, porém como itens de utilidade e uso contínuo (não são consumidos durante o processo). E, com isso, não se aplicaria a regra geral de creditamento de insumos, mas sim o creditamento via base de despesas mensais de encargo com depreciação de ativo imobilizado.

Na informação fiscal, foi também mantida a glosa da fita adesiva, informando que ela é empregada para lacrar caixa de papelão, embalagem, esta, coletiva e sem contato direto com o bem destinado à venda. Sua finalidade seria facilitar o armazenamento e transporte das mercadorias.

O contribuinte, por sua vez, explicou a essencialidade e relevância desses materiais no seu processo produtivo, conforme descrição abaixo extraída de sua Petição:

“As mercadorias produzidas pela Recorrente precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. É necessária a adequada embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final.

Quanto aos pallets, conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 05 da Manifestação de Inconformidade), eles têm como objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas e são amplamente utilizados no processo produtivo da Recorrente, uma vez que são aplicados na (1) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (2) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (3) armazenagem durante o ciclo de produção e (4) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado, de tal forma que são indispensáveis para o processo produtivo da empresa.

Vale mencionar que a utilização dos pallets decorre também da observância às normas de controle sanitário que exigem o acondicionamento de produtos acabados em estrados. (...)

Quanto aos sacos big bag, são utilizados para acondicionar os produtos e transportá-los. Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Recorrente cita a armazenagem de ração.

As fitas adesivas, por sua vez, são utilizadas para fechamento das caixas de papelão e para amarração no processo de paletização para o transporte dos produtos acabados. Sem as fitas adesivas, não há como realizar o fechamento das caixas com os produtos comercializados pela Recorrente e realizar o devido transporte das mercadorias.

O creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, os materiais de paletes, filme Stretch, Sacos Big Bag e Fita Adesiva geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

De fato, a falta desses materiais compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pelo contribuinte.

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Nesse contexto, cabe notar determinação contida na Súmula CARF nº 235:

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

Conforme demonstra a Súmula acima transcrita, enquadram-se como insumo as despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quanto destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade.

Notadamente, os custos e despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relativas as aquisições dos paletes, filme Stretch, Sacos Big Bag e Fita Adesiva.

2.2.2 Troca e Reforma de Paletes

A Autoridade Fiscal manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas com operações de reforma de pallets e repaletização (troca de pallets), por entender que o palete participa predominantemente das etapas em que o produto se encontra acabado. Dessa forma, o serviço de troca e reforma do palete não se referiria a item integrante do processo produtivo.

O contribuinte destaca que os paletes possuem o objetivo de garantir a segurança das cargas e que são amplamente utilizados pela empresa, quando da “(1) industrialização, (2) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (3) armazenagem durante o ciclo de produção, e (4) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado, de tal forma que são indispensáveis à regularidade da execução das atividades da empresa”.

Nesse sentido, segue abaixo emenda de decisão do CARF sobre a concerto de palete, em caso da própria BRF.

“Acórdão: 3201-011.745

Número do Processo: 10983.917658/2016-65

Data de Publicação: 09/05/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Relator(a): MARCIO ROBSON COSTA

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. OMISSÃO.

A reversão das glosas dos créditos com despesas de paletes se estende aos serviços de conserto de pallets e repaletização pelos mesmos critérios de essencialidade e relevância.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MERO ERRO MATERIAL.

A reversão das glosas do crédito com despesas de materiais de laboratório se estende aos materiais sanitários, que também constou na parte dispositiva do acórdão.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanar a omissão e reverter as glosas sobre os serviços de repaletização, bem como para sanar o erro material no dispositivo do voto, fazendo constar a expressão IV.1.k Custos com instrumentos - Reverter a glosa, desde que utilizados em etapas de produção ou laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).”

Conforme mencionado no tópico acima, os paletes possuem essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte. Nesse mesmo sentido, devem ser entendidos os serviços de manutenção pela troca e reforma de paletes. A mesma regra para concessão dos créditos na compra de insumo deve ser considerada na sua manutenção.

Pelo exposto, tendo em visto a essencialidade e relevância da troca e reforma de paletes, entendo pela reversão da glosa efetuada.

2.2.3 Serviço de Movimentação (Cross Docking)

Para as autoridades fiscais, esse serviço não se trata de insumo, uma vez que ocorre na etapa comercial do produto, e também não se configura como armazenagem ou frete.

O contribuinte entende que o serviço de “*cross docking*” equipara-se a armazenagem/logística, bem como ao frete na operação de venda. E ainda explica que:

“Os serviços *cross docking* são serviços necessários à manutenção da qualidade na entrega do produto, fazendo parte da logística da empresa. São prestados por pessoas jurídicas especializadas na movimentação de produtos da Recorrente e compreendem: (1) o recebimento de cargas paletizadas e o seu descarregamento dos caminhões estacionados no estabelecimento do prestador, e (2) manuseio de saída, que consiste na separação das cargas e o respectivo carregamento dos produtos.”

Note decisão do CARF pela caracterização do serviço de movimentação como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins, também aplicada ao próprio contribuinte:

“Acórdão: 3202-002.070

Número do Processo: 10983.905393/2020-39

Data da Sessão: 15/10/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

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

(...)

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes: 1) ao serviço movimentação “cross docking”, 2) à locação de veículos, conforme discriminado no voto, 3) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, e 4) aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, inclusive importados, sujeitos à alíquota zero e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em atenção à Súmula CARF 188, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Por maioria de votos, em reverter as glosas com despesa de locação de uniformes. Vencida a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, que negava provimento para manter as glosas.

De fato, para que os produtos possam ser vendidos em condições adequadas para o consumo, como no presente caso de itens alimentícios, as despesas com a movimentação dessas mercadorias devem ser consideradas como armazenagem, ainda que se refiram a produtos acabados.

Por se tratar de serviço essencial e relevante ao processo produtivo, revento a glosa do serviço de movimentação “cross docking”.

2.2.4 Serviço de Movimentação entrada/Saída - Serviço de Carga/Descarga Paletizada/Frigorificada - Serviço de Inspeção de Container

As autoridades fiscais resumem o serviço de movimentação entrada/saída como o que compreende o carregamento de mercadorias em caminhões, containers e a movimentação de containers para embarque em navios. E informam, entretanto, que apenas os gastos com armazenagem e frete na operação de venda ensejam direito creditório das contribuições em tela.

Também descrevem que os serviços de carga e descarga de produtos frigorificados/paletizados, da mesma forma, pertencem à atividade comercial, assim, não geram crédito das contribuições. E inclusive o serviço de inspeção de container também pertence à atividade comercial, não sendo então essencial ou relevante ao processo produtivo.

O contribuinte informa que contrata serviço de armazenagem, e que dentro desses serviços se desdobram outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, como: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico. Também alega que sem esses serviços, seria inviável o produto chegar em perfeitas condições ao consumidor final.

Tendo em vista a essencialidade e relevância desses serviços de armazenagem ao processo produtivo, decido pela reversão dos serviços mencionados nesse tópico.

2.2.5 Pagamento Mensalidade - Serviço Transporte (genérico) - Serviço Rede de Comunicação

As autoridades fiscais mantêm a glosa, com as seguintes justificativas:

O pagamento de mensalidade está descrito na planilha apresentada como serviço prestado pela Bolsa de gêneros alimentícios do Estado do Rio de Janeiro. O serviço tem o intuito de fomentar o comércio do setor alimentício mediante a criação de ambiente de negócios, logo, não é insumo do processo de fabricação ou produção de bens da Companhia.

Quanto ao serviço transporte, a planilha apresentada pela contribuinte apenas informa tratar-se de mercadorias. Todavia, a informação vaga impossibilita aferir a natureza do serviço.

Serviço de conserto/manutenção rede de comunicação não está inserido no processo produtivo da Companhia nem mesmo por conta da singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Conforme mencionado no item de frete sobre produto acabado, o ônus da prova quanto ao creditamento tributário por restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte. Na defesa apresentada, não foram instruídos documentação detalhada e descrição da forma em que ocorrem esses serviços, para a comprovação da caracterização como insumo.

Nesse sentido, mantenha-se a glosa dos itens desse tópico.

2.2.6 Almoço - Eventos - Hospedagem – Administração de Cartões (vale alimentação); Bebedouros – Rádio Motorola e Bateria - Auto Falante – Lanterna – Telefone - Fones – Câmeras Fotográficas – Pilhas – Relógio de Parede; e Cimento – Carrinho de Mão – Tijolo – Conserto de Telhado

Conforme descrevem as autoridades fiscais, os gastos destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação ou de prestação de serviço não garantem crédito das contribuições em tela.

Note descrição do artigo 176, § 2º, inciso VI, da IN RFB n.º 2.121, de 2022.

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

Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros: (...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

Nesse sentido, os serviços desse item não podem gerar crédito tributário, uma vez que não possuem característica de insumo utilizado no processo produtivo do contribuinte. Esses itens não atendem a essencialidade e relevância nos moldes estabelecidos pelo STJ.

Pelo exposto, mantenha-se a glosa dos itens desse tópico.

3. Itens não objeto de diligência

Conforme mencionado pelo contribuinte na Petição de resposta à diligência, há itens que foram objeto de solicitação via Recurso Voluntário e que, entretanto, não foram objeto de diligência. Faz-se então necessário a análises dessas matérias:

3.1 Bens do ativo imobilizado submetidos a depreciação

Na Petição juntada pelo contribuinte em resposta à intimação da Diligência, é informado que a Autoridade Fiscal glosou créditos de PIS/COFINS decorrentes da depreciação de motores e compressores vinculados aos maquinários e equipamentos destinados setor produtivo, carros hidráulicos, empilhadeiras e outros, de bens adquiridos anteriormente a 01/05/04, por possuir o entendimento que o aproveitamento é restringido com fundamento no art. 31 da Lei nº 10.865/04.

O contribuinte menciona que há repercussão geral do Tema 244, fixado pelo STF, em que é pacificada a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/04, que limitava o aproveitamento de crédito decorrente de aquisições de bens para o ativo fixo realizados até 30 de abril de 2004.

Segue abaixo parte do relatório do Recurso Extraordinário 599.316 do STF, que gerou a mencionada repercussão geral do Tema 244:

“Recurso Extraordinário 599.316

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 244 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Dias Toffoli (Presidente), Gilmar

Mendes, Luiz Fux e Celso de Mello. Falaram: pela recorrente, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pela recorrida, o Dr. Carlos Eduardo Domingues Amorim. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.”

Note-se, entretanto, que esse tema de creditamento dos bens dos ativos imobilizados submetidos a depreciação não foi objeto de questionamento na Manifestação de Inconformidade, não havendo então lide sobre essa discussão. Também na Informação Fiscal do Despacho Decisório e nos anexos em excel das glosas não há informação quanto a esses bens.

Dessa forma, voto por não conhecer do tema bens do ativo imobilizado submetidos a depreciação, por não ter sido objeto de lide no presente processo.

3.2 Dos produtos adquiridos com alíquota zero e produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria

Na Petição de resposta à diligência, o contribuinte cita que esses itens não foram objeto de diligência, mas que precisam ser analisados, conforme descritivos do Recurso Voluntário.

No mencionado Recurso, o contribuinte informa que a lei prevê a possibilidade da apropriação de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre insumos isentos, quando estes são revendidos ou utilizados em produtos posteriormente tributados. Traz o seguinte embasamento nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

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

§ 2º. Não dará direito ao crédito o valor: (...)

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

O contribuinte traz alguns conceitos tributários no recurso voluntário para concluir sua análise, conforme abaixo descrito:

“Com relação aos referidos conceitos, observa-se que a não incidência é caracterizada pelo não enquadramento de um determinado fato à hipótese de incidência de um tributo. Por sua vez, a imunidade é a limitação ao poder de tributar imposta pela Constituição Federal.

No que tange à isenção, o art. 176 do CTN prevê que será sempre determinada por meio de lei ordinária que especifique as condições e requisitos para a sua concessão.

Assim, no caso da isenção, a não sujeição ao pagamento do tributo é uma espécie de proteção concedida por lei, ou seja, uma espécie de benefício fiscal que afasta a exigibilidade do crédito tributário, por meio de lei.

Conclui-se, então, que a isenção é regra legal desonerativa que retira determinada situação, prevista na norma, do raio de aplicação da lei, frustrando o surgimento da obrigação tributária.

Feitas estas considerações, observa-se que, quando o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 faz menção à aquisição de bens “não sujeitos ao pagamento” do tributo, somente pode estar se referindo aos três institutos acima delineados.

Contudo, o referido dispositivo não trata da hipótese de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, cabendo ao intérprete da lei verificar em qual hipótese de exoneração que a alíquota zero se enquadra.

Em relação à não-incidência e à imunidade, não há dúvidas quanto à diferenciação da situação da alíquota zero, pois a situação atingida pela alíquota zero não está fora da área de incidência e tampouco protegida pela Constituição Federal.

Ao compararmos o instituto da isenção com a alíquota zero, de imediato percebe-se que ambas são espécies que exoneram o tributo. (...)

Consequentemente, a simples nomenclatura não pode sobrepor-se aos efeitos do instituto da isenção. Por conseguinte, quando o legislador submete um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento.

Ao contrário do sustentado pelo v. acórdão recorrido, conclui-se que a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS é sim caso de ISENÇÃO, a qual é forma que exonera o tributo e que só pode ser feita através de Lei Ordinária, do mesmo modo que as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS só podem ter suas alíquotas alteradas por lei, em respeito ao princípio da legalidade.

Neste contexto, sendo a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS instituída por lei, eis que deve obedecer ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, e que a ISENÇÃO é forma concedida por lei de exonerar o tributo, resta configurado o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção, ao menos para fins do PIS/Pasep e COFINS. Assim, a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS adquiridos com isenção, quando a saída é devidamente tributada, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero. (...)

Verifica-se, assim, que a regra estabelecida no § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, no que tange às hipóteses de aquisição de insumos isentos e posteriormente utilizados em produtos tributados, deve ser aplicada em relação à alíquota zero, conforme se verifica no presente caso. (...)

Conclui-se, portanto, que, ao se adquirir um produto favorecido com alíquota zero, duas são as hipóteses que justificam a apropriação de créditos das

contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS: (i) se alíquota zero é caso de isenção o crédito será devido, desde que o insumo seja utilizado para a fabricação e revenda de produto tributado (caso da Recorrente); ou (ii) se alíquota zero é tributada, mas com alíquota zero, utiliza-se a regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Por fim, a Recorrente demonstrou na Manifestação de Inconformidade que, na remota hipótese de ser mantido o entendimento quanto a referida glosa, ao menos os créditos decorrentes de aquisição de produtos agropecuários devem ser mantidos, uma vez que estão amparados em norma especial que concede o crédito presumido e que, portanto, se sobrepõe a regra geral contida nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No Acórdão à Manifestação de Inconformidade, todavia, é informado que, excepcionalmente, para os casos de aquisição de bens e serviços isentos, e somente neste caso, as leis preveem que tal vedação somente se aplica ante a condição de os bens adquiridos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições.

Sobre esse tema, deve-se ter em conta a Solução de Consulta COSIT nº 227 de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que

sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

Conforme descrito na solução de consulta acima, há vedação quanto à apropriação de crédito de PIS/Cofins de bens e serviços adquiridos sem incidência tributária ou com alíquota zero, ou mesmo com suspensão da contribuição, independentemente da destinação dos bens e serviços adquiridos.

O contribuinte destaca que em se tratando de aquisição de produtos agropecuários, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, considerando que, em tratando de lei especial que outorga direito a determinado crédito, se sobrepõe ao disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como também ao disposto no art. 1º da Lei nº 10.925/04.

A recorrente alega a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que em determinados casos não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Apenas no momento da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Por outro lado, note-se análise das autoridades fiscais acerca do tema, conforme descrição de parte do Acórdão da Manifestação de inconformidade:

Como se vê, o crédito presumido reclamado também tem suas regras, quais sejam: a) que o adquirente produza mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, nos códigos NCM indicados; b) o bens devem consistir de insumo; b) devem ser “adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”.

Da análise da listagem dos bens glosados – Planilha Aliq Zero ou NT do arquivo GLOSAS 01-2012.xlsx - vê-se claramente que esses requisitos não se confirmam, notadamente a condição de serem insumos utilizados na produção de bens de origem animal ou vegetal destinados a alimentação humana (pela descrição do bem) e adquiridos de pessoa física (participantes com CNPJ). (...)

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, os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos que fossem relativos à aquisição de carnes foram ser glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

No que tange à IN RFB nº 977/2009, a autoridade fiscal informa: - foram adquiridos no 1º trimestre bens que se enquadram na suspensão obrigatória do art. 2º, não sendo possível haver créditos à alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins;

- a contribuinte não faz jus ao crédito de que trará o art. 6º, 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;

- em relação ao crédito presumido do art. 5º, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101 e 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO”; todas as vendas foram realizadas pela filial 01.838.723/0096-98 e foram realizadas para um mesmo comprador, SADIA S.A., filial CNPJ 20.730.099/0053-15, que, apesar de ser subsidiária integral da contribuinte à época dos fatos, com esta não se confundia.

Informa, ainda, que a contribuinte foi intimada pela Intimação SEORT/EAC2 nº 2016/588, a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no artigos 14 e 15 da IN RFB 977/2009 - e quais as contas contábeis que foram utilizadas. E que esta respondeu (fl. 112) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido relativo à IN RFB nº 977 não é passível de apuração.

Primeiramente, quanto à aquisição com alíquota zero, pela interpretação mencionada acima, ficaria assegurado o direito ao crédito em relação a aquisição de bens ou serviços isentos somente nos casos de estes serem revendidos ou aplicados em produtos ou serviços de cujas vendas resulte pagamento de contribuição.

Para o caso em questão que se trata de aquisição com alíquota zero, não é prevista a apropriação de crédito de PIS/Cofins. Por esse motivo, voto pela glosa dos créditos sobre as aquisições de produtos adquiridos com alíquota zero.

Quanto ao crédito presumido sobre agronegócio, deve-se notar que foi demonstrada a ausência de “controles de estoque diferenciados”. Pela explicação da recorrente, devido ao tamanho e diversidade de suas operações, ela realiza o registro do crédito presumido

no momento da entrada das mercadorias adquiridas com suspensão do PIS/Cofins que geram direito ao referido crédito. Sua justifica é que não possui condições de segregar previamente quais insumos serão utilizados em cada produto e que irão gerar ou não o crédito. Somente quando da saída final desses bens é que a recorrente apura os tributos a serem recolhidos.

Essa falta de “controle de estoques diferenciados” foi trazida pelas autoridades fiscais como impeditivo ao reconhecimento do crédito, pelo não cumprimento das regras estabelecidas pela legislação tributária. Notadamente, conforme já mencionado em outro tema do presente caso, é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento.

Ainda sobre o crédito presumido sobre agronegócio, urge verificar que há na legislação diversos requisitos para sua configuração. Note-se, primeiramente, que conforme descrição do art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, é vedada a apuração do crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa ou revende os produtos classificados em determinadas posições da NCM. Note-se que entre as NCMs mencionadas como proibitivas há a de posição 01.02 da NCM (animais vivos da espécie bovinos). Pelo demonstrado pela fiscalização, a recorrente industrializava bovinos vivos na época dos fatos, o que configura impossibilidade de apuração de crédito presumido.

Adicionalmente, o art. 56, §1º, da Lei nº 12.350/2010 veda a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa ou revende produtos de determinadas posições de NCM 01.03 (animais vivos da espécie suína) e 01.05 (animais vivos da espécie galos, galinhas, patos, gansos, perus, entre outros). Note-se que o contribuinte de fato industrializa bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 do NCM, conforme descrito pela fiscalização.

Pelo exposto, deve-se concluir que, quanto aos créditos presumidos da agroindústria, há as vedações legais citadas acima à situação do contribuinte, o que demonstra que não foram obedecidos os requisitos necessários para o creditamento. Por isso, voto pela glosa dos créditos presumidos da agroindústria.

DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO REALIZADA PELA RFB NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 11516-722.301/2016-70

O contribuinte alega que a parcela dos créditos de Cofins vinculada à receita de exportação nestes autos foram utilizados para a compensação de ofício do débito tributário lançado no Auto de Infração nº 11516.722.301/2016-70. Defende que, em razão da impugnação do mencionado Auto de Infração, a exigibilidade do débito se encontra suspensa, não sendo permitido que a RFB realize compensação de ofício.

Em paralelo, as autoridades fiscais informam que não se refere à compensação de ofício, mas sim de utilização do crédito no desconto das contribuições apuradas no próprio período.

No Acórdão da Manifestação de Inconformidade, há a seguinte explicação nesse sentido:

“Como se vê, diferentemente do que entende a Recorrente, o caso não consiste de ‘compensação de ofício’, procedimento tratado nas Seções IX e X da IN RFB 1.717/2017.

Trata-se de desconto de crédito, vinculado a receitas de exportação, reconhecido no âmbito de um pedido de ressarcimento, procedimento ao qual se aplica a regra de que o crédito, antes de poder ser ressarcido, deve ser primeiro utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher do período, decorrente das demais operações no mercado interno, como determina parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 6º da Lei 10.833/2003 e do art. 5º da Lei 10.637/2002.”

No mencionado Acórdão, há a citação da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 24, de 28/08/2007, com a seguinte descrição:

“CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO POR DESCONTO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. Situação 5 - Crédito calculado no próprio período de ocorrência da infração, vinculado a receitas de exportação, objeto de Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP). Não deve ser efetuado o aproveitamento de ofício destes créditos, uma vez que o Pedido de Ressarcimento, ou a Declaração de Compensação, define e formaliza a opção de utilização do crédito pelo contribuinte, de acordo com o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. Havendo pedido de ressarcimento não finalizado, abrangendo créditos da não-cumulatividade referentes ao período da infração, deve o Auditor representar à autoridade administrativa competente para o reconhecimento do direito creditório, no sentido de que se proceda à retenção (sobrestamento) do montante do crédito remanescente, limitada ao valor da contribuição lançada. Tal medida se deve ao fato de que a existência de débito, decorrente de infração constatada, impacta diretamente no direito do contribuinte de pleitear ressarcimento, nos termos do § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.” (Trecho destacado no Acórdão).

Pelo exposto na solução de consulta acima, o crédito tributário não pode ser compensado de ofício, mas também não pode ser compensado ou ressarcido à contribuinte, quando houver o mesmo tributo devido para o mesmo período lançado. O crédito tributário necessita ser sobrestrado até o limite das contribuições lançadas.

Voto por manter a decisão do Acórdão da Manifestação de Inconformidade, no sentido de que o crédito tributário reconhecido não seja compensado pela contribuinte e nem a ela ressarcido, enquanto remanescer débito do mesmo período inadimplido.

4. Conclusão

Como resumo dos itens acima, voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa dos seguintes itens: Paletes, filme Stretch, Sacos Big Bag e Fita Adesiva; Troca e Reforma de Paletes; Serviço de Movimentação (Cross Docking); e Serviço de Movimentação entrada/Saída - Serviço de Carga/Descarga Paletizada/Frigorificada - Serviço de Inspeção de Container.

Voto também pela reversão da glosa dos itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda