



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.905391/2020-40</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.096 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRF S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

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 aquisições de medidores e de termômetros, bem como a contratação de serviço movimentação *cross docking* e serviços de repaletização.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaletadeiras e paletadeiras, utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA.

Os custos com fretes referentes à aquisição de produtos adquiridos para revenda, contratados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, geram direito a crédito da Cofins não cumulativa.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com crédito presumido geram direito a crédito da Cofins não cumulativa, desde que estejam de acordo com o disposto na Súmula Carf 188.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES E DEMONSTRATIVOS DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E NORMAS APLICÁVEIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Inexiste nulidade em auto de infração lavrado pela autoridade fiscal competente com a descrição clara do fato objeto da autuação e com o apontamento da legislação aplicável ao caso.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade da decisão recorrida.

#### 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.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas concernentes: (1) à aquisição de medidores e de termômetros, discriminados no voto; (2) ao serviço movimentação “cross docking”; (3) aos serviços de repaletização; (4) aos aluguéis de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras; (5) 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; (6) 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.

Sala de Sessões, em 26 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 05, juntado às fls. 8044-8102:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa apurada no 3º trimestre de 2015 no valor de R\$ 9.892.925,46 – PER com o Demonstrativo de Crédito nº 20568.70129.090719.1.5.18-8288, cumulado com Declarações de Compensação.

Segundo consta do Relatório Fiscal anexado às folhas 1066/1234, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e dos PER/Dcomp apresentados relativos ao 3º trimestre de 2015. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do referido período foram tratados no Relatório Fiscal, inclusive o Auto de Infração objeto do processo nº 13369.722252/2020-18, que serviu como base para o Despacho Decisório gerado no processo vertente.

Os Auditores Fiscais informam que no decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFD-Contribuições. Assim, ao final dos trabalhos foi apurado saldo devedor em todos os períodos, não havendo crédito a ser reconhecido.

Nos termos do Despacho Decisório nº 857 - 2020/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB às folhas 1235/1238, o pedido de ressarcimento foi indeferido e, conseqüentemente, não homologadas as compensações vinculadas ao crédito.

No Auto de Infração, as infrações apuradas foram assim descritas: “Omissão de Receita”, “Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente” (glosa de créditos sem débitos da contribuição) e “Créditos Descontados Indevidamente”.

Quanto às glosas dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, os autuantes inicialmente ressaltam que na definição do conceito de insumo foram adotadas as disposições da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, publicada nos termos do §4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, vinculante no âmbito da RFB, onde são apresentadas as repercussões do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) pelo Superior Tribunal de Justiça.

Passam, então, a discriminar as glosas efetuadas, indicadas a seguir conforme itens do Relatório Fiscal.

**IV.III.1.1 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais**

As autoridades fiscais relatam que, no item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fls. 2 e seguintes), pediram informações

sobre as aquisições enquadradas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 2009, e nº 1.157, de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, tratam as glosas como segue.

#### **IV.III.1.1.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 (IN 1.911/2019)**

Os Auditores Fiscais da RFB informam que no trimestre em tela:

– não houve qualquer exportação de bens classificados nos códigos 02.01, 02.02 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, e que, assim, não há direito a crédito presumido relativo à aquisição de bois, porque, conforme art. 33 da Lei nº 12.058, este crédito é privativo das empresas “que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas à exportação”.

– a contribuinte adquiria carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 e as industrializava, sendo enquadrada no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação.

– foram adquiridas carnes tributadas à alíquota zero, que se enquadram na Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”, não sendo também possível haver créditos à alíquota de 1,65% para PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins.

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.

Os Auditores Fiscais concluem, então, que os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos decorrentes da aquisição de carnes devem ser glosados, porque esse crédito era vedado na situação da contribuinte.

Consta, ainda, que as informações prestadas pela interessada na resposta ao item 21 da Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/SRRF09/RFB, relativas à compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido, não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, “sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de carne bovina”, e que, assim, foi apurado o “crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições, sendo levados em consideração os estornos já efetuados pela contribuinte, conforme informado na resposta ao item 24 da citada Intimação 066-2019”.

#### **IV.III.1.1.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)**

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo

(vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911, de 2019), qual seja: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º.

Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011** (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, pois é notório que a contribuinte está enquadrada como 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 e no §1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010.

As autoridades fiscais informam 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...”. Acrescentam que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

#### **IV.III.1.2 Créditos Extemporâneos Presentes nos Ajustes**

Na EFD-Contribuições foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos ajustes positivos de crédito, informados sem registro de nenhuma nota fiscal.

A fiscalizada, em resposta à Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, item 24, informou tratar-se de crédito extemporâneo relativo à aquisição de medicamentos e vacinas sujeitos à tributação concentrada prevista na Lei nº 10.147, de 2000, aplicados como insumo na criação e abate de animais.

Os autuantes descrevem os procedimentos adotados e as dificuldades encontradas para análise quanto à possibilidade de crédito sobre as aquisições das mercadorias apresentadas, visto que o arquivo não paginável de folha 260, denominado “09 2015 CREDITO EST”, não contem o CNPJ do fornecedor, a chave e a data de emissão da nota fiscal.

Assim, a contribuinte foi novamente intimada, pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020 (fls. 413 e seguintes), a fornecer todos os dados que possibilitassem identificar as notas fiscais, bem como a esclarecer se possuía decisão judicial, consulta ou qualquer dispositivo que lhe assegurasse o aproveitamento dos créditos alegadamente apurados, uma vez que grande parte das mercadorias era vacinas veterinárias, classificadas na subposição 3002.30 na NCM e que não se enquadram na Lei nº 10.147/2000, não sendo submetidas à

tributação monofásica e sim à alíquota zero em toda a cadeia produtiva, sendo tratadas no inciso VII do art. 1º da Lei 10.925/2004.

A contribuinte, então, “reapresentou os mesmos arquivos que ela já sabia não ser possível aceitar pela inexistência do CNPJ do emitente e da data de emissão da nota fiscal, para dizer o mínimo”. As autoridades fiscais alegam que:

- em relação ao crédito pretendido, sequer foi possível confirmar que os itens teriam sido admitidos como passíveis de creditamento caso tivessem sido informados nas EFD-Contribuições do período correto.
- além de inexistente o crédito quanto às aquisições de vacinas veterinárias, a Fiscalizada, no que tange aos serviços, sequer apresentou o CNPJ do fornecedor e a data de emissão do documento fiscal, mesmo tendo sido intimada para tanto.
- quanto às mercadorias, a contribuinte sequer comprovou que as listagens apresentadas representam documentos fiscais com direito a crédito, se atendidas as demais condições de apuração, não tendo atendido corretamente à intimação para saneamento das informações, com grande número de omissões (em relação à chave da NFe) e incorreções (em relação ao número do item).

Ademais, segundo os autuantes, “no entendimento cristalino da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não é possível a apuração de créditos extemporâneos sem a retificação da apuração do período em tela, ou seja, sem a retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições correspondentes e, se for o caso, das DCTF correspondentes”, conforme disposto na Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13 de julho de 2017, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

Logo, os autuantes concluem que restou claramente demonstrado que a contribuinte também não tem direito ao crédito por tê-lo inserido na EFD-Contribuições de setembro de 2015, não tendo apurado novamente cada um dos meses onde deveriam ter sido informados os créditos, com a consequente retificação das EFD-Contribuições de cada período, pois o direito previsto no § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é de aproveitamento do crédito já apurado, e não de apuração.

#### **IV.III.1.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito**

Foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições listadas nos itens a seguir:

##### **IV.III.1.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda**

- aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo Excel anexo GLOSAS 03-trim 2015 de folha 509.
- aquisições de bens adquiridos para revenda com crédito presumido do art. 8º da IN RFB 660, de 2006, o que só era permitido em aquisição de insumos, e não de bens para revenda.

– as aquisições de carnes com crédito presumido previsto no art. 34 da Lei nº 12.058, com alíquotas de 0,66% (PIS/Pasep) e 3,04% (Cofins), foram glosadas, mas em item próprio.

#### **IV.III.1.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de bens utilizados como insumo**

– aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha “Aliq Zero ou NT”, localizada no arquivo anexo GLOSAS 03-trim 2015 de folha 509.

– aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e 68. Com fundamento no parágrafo 95 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, foram glosados os créditos apurados sobre os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”.

#### **IV.III.1.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo**

Foram glosados os créditos calculados sobre diversos serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. São serviços que não têm relação com a produção e/ou que ocorrem após o término da produção e mesmo da armazenagem da mercadoria.

#### **IV.III.1.3.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2**

Tratam-se dos fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido, pois, conforme parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não o será.

Assim, os fretes dos bens que fazem jus ao crédito presumido deverão ter reconhecido apenas o crédito presumido; se o bem teve seu crédito glosado, o frete também deverá ser glosado.

Foram glosados, também, os créditos informados na EFD-Contribuições relativos a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações, pois não há base legal para o creditamento quanto ao frete de entrada das importações entre o ponto alfandegado de desembarço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte.

#### **IV.III.1.3.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa**

Foram reclassificadas para o “CST 50 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno” as devoluções de vendas sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições, que foram informadas pela

contribuinte com “CST 56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-tributadas no Mercado Interno, e de Exportação”.

#### **IV.III.1.4 - Consolidação dos ajustes**

Nesse item, as autoridades fiscais trazem demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

#### **IV.IV - Da Apuração dos Créditos**

Neste item, consta a apuração dos créditos a descontar após as glosas, considerando-se que a empresa utiliza o rateio proporcional, e mantendo-se os percentuais utilizados na apuração da EFD-Contribuições de cada período.

**No item V**, consta o resumo da utilização do crédito para desconto das contribuições devidas, salientando-se que, por conta das glosas efetuadas, foram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos informados na EFD-Contribuições. Informam os autuantes que:

O crédito tipo 301 de abril de PIS, no valor de R\$ 369.549,16 e de COFINS, no valor de R\$ 2.148.275,60 que teria sido originalmente utilizado para pagamento do saldo devedor de julho, em virtude das glosas ocorridas na apuração realizada no processo nº 11516.720616/2020-69, de auto de infração, foram considerados no saldo residual após as glosas e utilizados nos processos nº 13369.721350/2020-38, que tratou o ressarcimento de PIS solicitado no PER nº 30239.93437.090719.1.5.18-0545 e 13369.721351/2020-82, que tratou o ressarcimento de COFINS solicitado no PER nº 14507.27794.100719.1.5.19-7849, e fazem parte do saldo credor daqueles processos.

Em decorrência das glosas, houve saldo devedor em todos os meses, objeto de auto de infração:

(...)

#### **Das omissões de receitas**

As questões trazidas pela Fiscalização em seu relatório atinentes às omissões de receita verificadas não serão detalhadas neste relatório, em razão de não serem o objeto específico do presente processo, que trata, não do lançamento de ofício de crédito tributário, mas de créditos da não cumulatividade das contribuições pleiteados pela contribuinte.

Saliente-se que, como mencionam os Auditores em seu relatório, os processos de Ressarcimento de Créditos e os processos de Autos de Infração, em sendo decorrentes da mesma ação fiscal, referentes ao mesmo período de apuração e tratarem das mesmas matérias fáticas, serão submetidos a julgamento em conjunto.

Por essa razão, este processo segue apensado ao processo nº 13369.722252/2020-18.

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresenta Manifestação de Inconformidade com as razões de defesa sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

### **I – TEMPESTIVIDADE**

A “ciência da Requerente aos Autos de Infração se deu em 20.07.2020”. Considerando-se a suspensão dos prazos no âmbito do contencioso administrativo fiscal até 31/08/2020 em virtude da pandemia causada pela COVID-19, definida pela Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020, com redação dada pela Portaria RFB nº 4.105, de 31 de julho de 2020, tem-se que a contagem do prazo de defesa se iniciou apenas em 01/09/2020, primeiro dia útil subsequente ao término da suspensão definida pela Portaria RFB nº 543/2020, sendo, portanto, tempestiva a impugnação.

### **III – DAS PRELIMINARES**

#### **III.1 – Da Necessidade de Apreciação Conjunta dos Processos**

É necessário o julgamento conjunto da presente Manifestação de Inconformidade com a impugnação apresentada no processo administrativo nº 13369.722252/2020-18, que trata da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao 3º trimestre de 2015, bem como com as Impugnações apresentadas nos Processos Administrativos nº 11516.720810/2020-44 e nº 11516.720809/2020-10, que tratam de Autos de Infração lavrados para cobrança de Multa Isolada em face da não homologação das compensações.

#### **III.2 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN/Indevida Inversão do Ônus da Prova**

A Requerente alega que, diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, o presente processo tem por objeto “lançamento fiscal que exige o recolhimento de PIS/Pasep e Cofins, acrescidos de multa de ofício, multa regulamentar e juros de mora, bem como glosa créditos de PIS/Pasep e Cofins”, e não a “análise de pedidos de ressarcimento”.

Em se tratando de autos de infração, e tendo a Requerente declarado de maneira devida seus créditos em declarações fiscais e contábeis (DCTF, DACON, EFDContribuições), caberia ao Fisco o ônus de provar as incorreções existentes na escrituração contábil e fiscal da contribuinte, pois, embora seja verdadeira a aplicação do artigo 373 do CPC/2015 ao presente caso, o mencionado artigo é aplicável justamente para determinar que a Autoridade Fiscal comprove a incorreção do procedimento adotado pela Requerente.

Porém, não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, tendo apenas argumentado, de maneira vazia e simplista, que as aquisições da Requerente não seriam passíveis de creditamento, por um lado, e, por outro, desconsiderado a

classificação adotada pela Requerente. Baseou-se em presunções sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

Assim, a Fiscalização atuou em desobediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e em ofensa ao Princípio da Legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, devendo ser declarada a nulidade dos Autos de Infração.

### **III.2.2 – Ausência de Laudo Técnico quanto à Classificação Fiscal segundo a NCM**

Em relação à classificação fiscal, a Fiscalização, na execução dos seus trabalhos, surpreendentemente não se pautou por Laudo Técnico para embasar as supostas incorreções das classificações das NCM adotadas pela Requerente, embora seja uma tarefa complexa e que exige vasto conhecimento técnico sobre a mercadoria objeto de classificação. Além disso, as classificações apontadas pela Fiscalização foram contrárias à opinião de laudo técnico apresentado no curso da fiscalização.

Portanto, a Fiscalização jamais poderia ter assim procedido, para cobrar débitos de PIS/Pasep e Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM.

E nem se alegue que o laudo seria desnecessário diante da inexistência de complexa especificidade técnica dos produtos, pois tal afirmação seria, de plano, improcedente na medida em que, uma vez envolvendo a desconsideração de especificações técnicas, deve o Fisco valer-se de critérios técnicos – o laudo – para tanto.

A Fiscalização decidiu realizar uma autuação por amostragem, sem a apresentação de amparo técnico especializado, em matéria eminentemente técnica, desclassificando mais de 100 produtos, sem reclassificá-los, e atribuindo à Requerente o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados, no exíguo prazo de 30 dias.

A Requerente conclui que o procedimento adotado pela Fiscalização para a lavratura do presente lançamento é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Pasep e Cofins, bem como da falta de fundamentação em laudo técnico, o que, indubitavelmente, inverte o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

Não fosse tal fato o suficiente, é importante ressaltar que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, pois não indicou no seu Relatório Fiscal qual seria a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) que teria amparado o seu posicionamento, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Contudo, em matéria de classificação fiscal, a NESH é uma literatura subsidiária, a ser aplicada para auxiliar a aplicação das RGIs, sempre que necessário, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 94 do Regulamento Aduaneiro.

#### **IV – DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE E DO CONCEITO DE INSUMOS**

##### **IV.1 – Breve Descritivo das Atividades da Impugnante**

Ao fazer um descritivo das suas atividades, a Requerente apresenta o fluxo produtivo dos cárneos em geral, isto é, dos bovinos, suínos e aves (Doc\_Comprobatorios01), duas apresentações detalhadas do processo produtivo dos frangos (Doc\_Comprobatorios02) e dos suínos (Doc\_Comprobatorios03), e laudo pericial (Doc\_Comprobatorios04) para examinar todas as etapas de seu complexo processo produtivo, o qual é composto pelo “Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção”, “Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção”, “Laudos técnicos dos materiais utilizados” e “Laudos técnicos de serviços contratados”.

##### **IV.2 - Do Conceito de insumo**

Antes de passar especificamente à contestação da glosas, a Requerente tece algumas considerações acerca do conceito de insumo adotado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, que prolatou, em 22/02/2018, acórdão na sistemática de recurso repetitivo definindo o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de referidas contribuições.

Afirma que embora as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentaram o regime não cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito. A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, sugere que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Pasep e Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita.

Assim, de acordo com o atual posicionamento do STJ sobre o tema, “são considerados insumos os bens e serviços essenciais e relevantes à atividade da empresa (objeto social), empregados direta ou indiretamente na operação, cuja subtração obste, dificulte ou deprecie a atividade ou acarrete em perda de qualidade, eficiência dessa atividade”.

Em seguida a Requerente cita a Nota SEI nº 63/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que reforçou a decisão do STJ, e o Parecer Normativo nº 5/2018 da RFB, que deixou claro que os conceitos de insumo definidos pelas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 foram totalmente afastados pela decisão do STJ, passando a contestar pontualmente as glosas efetuadas pelas Autoridades Fiscais, por terem os dispêndios intrínseca relação com a atividade da Requerente e, por conseguinte, com a sua geração de receita.

## **V – IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS**

### **V.1 – Créditos Presumidos: Atividades Agroindustriais (item IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2 do RPF)**

#### **V.1.1 – Dos Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/09 e da IN RFB nº 977/09 (Crane Bovina)**

Segundo a Recorrente, os créditos por ela apropriados não foram admitidos pelo Fisco porque as autoridades fiscais entenderem que os parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa RFB nº 977/2009 vedariam a tomada de créditos, visto que a empresa venderia e industrializaria produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM; e que não teria exportado bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM no período.

Com relação às exportações em questão, a Recorrente informa que as realizou, e que apresentará a documentação oportunamente.

Quanto aos créditos calculados sobre os NCM 02.01 e 02.02, a Recorrente defende que a vedação à tomada de créditos presumidos decorre tão somente da aquisição de produtos que serão utilizados em processos industriais para a formação de bens a serem vendidos no mercado interno com suspensão da incidência das contribuições, e que a venda de bens para o mercado externo – caso da Recorrente – não está sujeita à restrição em questão, inclusive, por razões extrafiscais: o legislador visa estimular a indústria exportadora.

Alega que “apesar de a receita da exportação de bens não estar sujeita à incidência de PIS/Cofins por força de regra constitucional que as imuniza, não há qualquer vedação à tomada dos créditos presumidos em operações relacionadas às exportações, pois as vedações supostamente apontadas pela Autoridade Fiscal dizem respeito tão somente a vendas no mercado interno”, não sendo aplicáveis, portanto, às exportações.

Conclui que o entendimento da Fiscalização não merece prosperar, tendo em vista que “a legislação (...) não vedou a tomada do crédito pela empresa sobre cortes bovinos refrigerados ou congelados”, mas “em verdade, proibiu o creditamento quanto ao animal que é adquirido e que sua destinação se dá para venda (seja vivo, seja abatido e em partes refrigeradas ou congeladas) no mercado interno”.

No mais, alega que as autoridades fiscais também apresentaram um óbice inexistente: a falta de segregação das aquisições de gado vivo. No curso da fiscalização explicou que tal controle é “impraticável”, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno.

Diante da impossibilidade prática de segregação de qual parte do animal é destinada a qual mercado, “compete à autoridade fiscal fiar-se no elemento de

prova mais óbvio e confiável: o percentual da receita auferido no mercado interno e aquele auferido em operações de exportação”.

#### **V.1.2 – Dos Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/10 e da IN RFB nº 1.157/11 (Produtos Diversos)**

Os créditos presumidos do PIS e da Cofins previstos na Lei nº 12.350/2010 e nos artigos 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011, que regulamentou a referida lei, foram glosados porque a Autoridade Fiscal entendeu que tais créditos não poderiam ser aproveitados em razão das vedações contidas nos parágrafos únicos dos próprios artigos 5º e 6º, quais sejam: por ter a contribuinte realizado operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º; e pelo fato de a contribuinte estar enquadrada como 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 e no §1º do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010.

Contudo, em relação ao supracitado artigo 5º, a Recorrente afirma que tal vedação afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às exportações efetuadas pela Recorrente, pois a intenção do legislador foi exatamente estimular e não onerar as exportações, reconhecendo o princípio de política tributária aplicável pela grande maioria dos países: evitar a exportação de tributos.

Com relação ao crédito presumido previsto no artigo 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a vedação em questão também afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às exportações efetuadas pela Recorrente. Tem-se, portanto, a necessidade de cancelamento de referidas glosas.

No mais, reitera o inexistente óbice criado pelas autoridades fiscais, e já mencionado no item anterior: a segregação das aquisições dos animais.

#### **V.2 – Bens Adquiridos para Revenda (item IV.III.1.3.1 do RPF)**

##### **V.2.1 – Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

Segundo a Requerente, o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que lhe vendeu os bens, devido a alíquota zero, não implica afirmar que tal bem não está sujeito à tributação. Os produtos se encontrarem no campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro.

Dessa forma, defende que tendo em vista que os “insumos adquiridos para a consecução das atividades da Requerente sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”, suas aquisições devem ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Deve-se estender as conclusões supra – isto é, que somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou

utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições – às hipóteses de alíquota zero.

Argumenta, ainda, que a natureza da alíquota zero se assemelha a da isenção: “há a incidência da norma e, em face da mitigação de algum dos aspectos que compõe a regra matriz de incidência, não há crédito tributário a se pagar”. Por conta disso, defende que “é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

### **V.3 – Bens Utilizados como Insumos (item IV.III.1.3.2 do RPF)**

#### **V.3.1 – Açúcar**

A contribuinte defende que a glosa em questão deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item V.2.1 de sua Impugnação, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a Requerente das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários.

Além disso, alega que estando a cadeia produtiva do açúcar sujeita ao regime monofásico, deve ser aplicado o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, que prevê a possibilidade de o vendedor tomar os créditos de PIS e de Cofins vinculados às operações.

#### **V.3.2 – Ferramentas e Instrumentos de Medição, suas partes e peças**

A Requerente alega que as Autoridades Fiscais incorreram em evidente equívoco, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo, enquanto outros equipamentos são utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da Requerente. Apresenta um quadro relacionando os bens e a sua correspondente aplicação no processo produtivo.

Afirma que “os bens empregados na manutenção e no reparo de equipamentos (bem como o serviço de manutenção e de reparo) são insumos de extrema necessidade ao processo produtivo da Requerente, eis que, caso alguma máquina pare de funcionar (tal como um aparelho de refrigeração localizado em um frigorífico), o condicionamento das carnes se dará de maneira indevida, comprometendo os produtos da empresa (que podem não ser aptos a serem comercializados por conta de eventual descumprimento de exigências da ANVISA)”.

Ademais, alicates e chaves adquiridos, e cujos créditos foram glosados, possuem valor unitário superior a R\$1.200,00, e, portanto, se enquadrarem no parágrafo 92 do Parecer Normativo COSIT nº 5/18.

### **V.4 – Serviços Utilizados como Insumos (item IV.III.1.3.3 do RPF)**

Antes de analisar cada um dos itens listados em planilha que apresenta, a Requerente alega que todas as glosas devem ser canceladas, pois os serviços são insumos utilizados no processo produtivo e/ou atividade da Impugnante.

#### **V.4.1 – Serviços de Repaletização e Movimentação Cross Docking e V.4.2 – Locação de Veículos**

A Requerente alega que as despesas com os serviços de repaletização e movimentação cross docking são “custos logísticos”, cuja ausência inviabilizaria a sua atividade empresarial.

Aduz que esses serviços “compreendem a armazenagem e ao transporte de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal”, bens e produtos que, por exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA, devem ser devidamente mantidos sob temperaturas adequadas durante o processo produtivo e até a sua comercialização, nisso incluído o transporte, nos termos dos artigos 1º, 3º e 4º da Resolução CISA/MA/MS nº 10/84 e itens 8.2 e 8.8.2 do Anexo da Portaria MAPA nº 368/97.

Quanto aos serviços de armazenagem, explica que se desdobram em outros serviços que estão diretamente vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos em temperaturas adequadas, e que “estes desdobramentos são justamente os serviços de movimentação cross docking”. E afirma:

“219. O cross docking é um sistema em que os bens entram e saem de um centro de distribuição de maneira célere, de maneira a otimizar a execução das atividades da empresa, em razão da desnecessidade de armazenar os produtos no centro de distribuição, de modo a permitir uma rápida passagem das mercadorias que chegam para a expedição destas para os clientes. (...)230. Adicionalmente, além do descrito acima, os pallets, igualmente, evitam o contato de tais materiais com qualquer superfície, impedindo contaminações que poderiam colocar em risco a integridade dos produtos industrializados pela Impugnante. Frise-se que a Impugnante trabalha com alimentos, o que exige cuidados especiais na produção, sob pena de serem contaminados.

231. Nesse contexto, diante da considerável quantidade de pallets existentes e necessários na atividade da Impugnante, bem como a sua fragilidade e necessária conservação, tais bens são constantemente restaurados, por meio do serviço chamado repaletização.

(...)234. Não bastasse isso, há outra espécie de repaletização, qual seja a troca de pallet.

235. Em alguns casos, a Impugnante se vale de pallets que possuem rodas, sendo eles utilizados em “trilhos” de transporte, para agilizar a locomoção dos produtos e tornar mais célere o desenvolvimento de suas atividades.

236. Contudo, os pallets utilizados pela Impugnante possuem tamanho que não se adequa às medidas dos “trilhos” de transporte dos portos. Diante disso, para permitir que os produtos da Impugnante sejam movimentados pelo porto, há a necessidade de se realizar a troca do pallet.

Com base nos mesmos argumentos trazidos em relação aos serviços de “movimentação cross docking”, defende o crédito decorrente das despesas com locação de veículos, pois “ambos permitem a movimentação de insumos e produtos, devendo ser qualificados como insumos”.

Dentro desses serviços, destaca os classificados sob as seguintes rubricas: SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELÉTRICA, SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO e SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA. Alega que tais veículos são utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, podendo gerar créditos das contribuições. E, além desses, cita “‘serviços análogos’ cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns (SERV HORA MAQUINA TRATOR 4X4 ACIMA100CV, SERVIÇO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA), os quais também geram créditos com base nos mesmos fundamentos”.

#### **V.4.3 – Serviços de Manutenção Industrial**

Defende o direito ao crédito em relação aos serviços de manutenção de “equipamentos e máquinas utilizados para a realização das atividades da Impugnante”, por se tratarem de serviços “essenciais” para a atividade da empresa, na medida em que “garantem que sua linha de produção opere de forma segura, sem comprometer seus funcionários e a qualidade de seus produtos”. Cita os seguintes serviços: (i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.

#### **V.4.4 – Serviço de Transporte**

A Requerente alega que os serviços de transporte e coleta são necessários para o processo produtivo, uma vez que tratam da “movimentação dos bens que estão em processo de fabricação entre os estabelecimentos de fabricação”. Seriam, portanto, “enquadrados no conceito de insumo” já que “essenciais e relevantes na cadeia produtiva da Impugnante”.

#### **V.4.5 – Demais Bens e Serviços**

Segundo a Requerente, “os demais bens e serviços cuja natureza de insumo não foi reconhecida pelas Autoridades Fiscais devem ter os créditos de Contribuição ao PIS e Cofins a ele vinculados reconhecidos, pois tais bens e serviços efetivamente têm a natureza de insumo na medida em que são relevantes e/ou essenciais para a Requerente”. As glosas decorreram da adoção pela Autoridade

Fiscal de um conceito restritivo de insumo que não guarda relação com o conceito oriundo do REsp nº 1.221.170/PR.

#### **V.5 – Fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.3.4 do RPF)**

A Requerente, inicialmente, contesta o critério de “proporcionalização” utilizado pelas Autoridades Fiscais na glosa de fretes. Afirma que o critério é “arbitrário e distorcido que não está previsto na legislação”. É, portanto, “inválido”, pois “leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados”.

Contesta a glosa dos serviços de frete relacionados à aquisição de bens glosados, alegando que “não há vinculação entre o destino dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados (...) sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado”, pelo que, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é “contrariar a literalidade da própria legislação tributária”.

Acrescenta que o argumento de que os fretes integram o custo dos bens adquiridos não possui qualquer respaldo na legislação de regência que trata da possibilidade de creditamento, haja vista as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não determinarem em nenhum momento que “deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e o custo do bem adquirido, nem mesmo vincula o creditamento ao valor contabilizado do item”. Conclui que entender que tal vinculação é válida seria impor mais uma restrição ao direito de crédito, e, para corroborar sua tese, traz julgados do CARF.

Também contesta a glosa de fretes contratados após o desembaraço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que não se trata de frete internacional, mas de serviços que foram pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não compondo, assim, o “valor aduaneiro” do produto. Adicionalmente remete às razões de contestação postas nos itens V.5.2 e V.5.3 de sua impugnação.

#### **V.6 – Dos Créditos Extemporâneos (item IV.III.1.2 do RPF)**

No que tange às glosas dos créditos referentes à aquisição de vacinas veterinárias classificadas na NCM 3002.30, apurados de forma extemporânea, a Requerente reitera as razões aduzidas no item V.2.1 (Bens Sujeitos à Alíquota Zero) da Manifestação de Inconformidade para enfatizar a insubsistência das alegações fiscais. Os produtos adquiridos se encontram no campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, embora a alíquota aplicável não implique dispêndio financeiro. Logo, “o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta”.

Quanto aos supostos equívocos na descrição dos demais itens adquiridos, a impugnante alega que os controles para aferição de tais créditos possuem mais de

30 mil linhas com a descrição dos produtos, e não podem ser simplesmente desconsiderados com base em singelos comparativos elaborados pela Fiscalização, que não localizou a relação dos itens com a suposta descrição da chave da nota fiscal.

Assim, anexa laudo técnico específico para a presente demanda, elaborado por consultores independentes (Doc\_Comprobatórios07), onde é possível confirmar que não se apropriou anteriormente dos créditos extemporâneos e onde constam todas as informações necessárias para validação dos créditos, tais como: (i) CNPJ do fornecedor; (ii) data de emissão; (iii) descrição do produto; (iv) chave de acesso; e (v) Código de Situação Tributária.

Ainda sobre esse item, rechaça a segunda motivação apresentada pelas Autoridades Fiscais para não reconhecimento dos créditos, amparada na superada determinação de necessidade de retificação dos DACONs e EFDs dos respectivos períodos de apuração. Negar o direito de reconhecimento dos créditos que efetivamente existem por mero apego ao formalismo seria contrariar o princípio da razoabilidade.

Ademais, a Requerente afirma que a pretensão das Autoridades Fiscais padece de ilegitimidade, pois não há na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea, pelo contrário, o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 prevê expressamente tal possibilidade. A única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos diz respeito ao decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu, porque os créditos apurados a partir de setembro/2010 foram utilizados até agosto/2015.

#### **DAS OMISSÕES DE RECEITAS**

Como já mencionado neste relatório, as contestações apresentadas pela Requerente contra à apuração de omissão de receitas não serão aqui detalhadas, por não serem o objeto específico do presente processo, que trata, não do lançamento de ofício de crédito tributário, mas de créditos da não cumulatividade das contribuições pleiteados pela contribuinte.

#### **Pedido**

Ao final, a Requerente requer que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, cancelando-se o despacho decisório para que seja deferido o PER e homologadas as Dcomp.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme a ementa a seguir reproduzida:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

**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.

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

Período de apuração: 31/07/2015 a 30/09/2015

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

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO INTERNO. DIREITO DE CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DO BEM ADQUIRIDO.**

Ante a ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO EXTERNO. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.**

Na importação de bens, a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deve ser aferida com base nas disposições do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte (frete) da mercadoria importada desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional (transporte nacional) não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria, não podendo compor a base de cálculo dos créditos de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. CRÉDITO. INEXISTENTE.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

DEVOLUÇÃO DE VENDA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. EXISTENTE.

Somente gera direito ao crédito em relação à Cofins apurada por ocasião da saída da mercadoria a devolução de venda tributada no mercado interno.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, e exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado ou requerido em pedido de ressarcimento.

### **Manifestação de Inconformidade Improcedente**

#### **Direito Creditório Não Reconhecido**

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 8109-8290, por meio do qual, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

**Preliminarmente**, aduz que houve ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a indevida inversão do ônus da prova, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Afirma também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a autuação.

Por isso mesmo, defende que o lançamento é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da falta de embasamento em laudo técnico. Assevera ainda que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Sustenta ainda a recorrente que os argumentos da impugnação não foram analisados pela DRJ, pois a decisão da DRJ se embasa em motivação emprestada, o que configura evidente cerceamento ao direito de defesa, cabendo decretar a nulidade da decisão.

Apresenta argumentos com vistas a **reverter as glosas** efetuadas pela Fiscalização concernentes aos seguintes créditos:

- (i) créditos presumidos dispostos na Lei 12.058/2009, na IN RFB 977/2009 e na IN RFB 1.911/2019; e créditos presumidos dispostos na Lei 12.350/2010 e nos arts. 5º e 6º da IN RFB 1.157/2011 (item IV.III.1.1 do Relatório Fiscal, subitens IV.III.1.1.1 e IV.III.1.1.2);
- (ii) créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero;
- (iii) créditos relativos às aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo: açúcar e ferramentas e instrumentos de medição;
- (iv) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: serviços de repaletização, movimentação *cross docking*, locação de veículos, serviços de manutenção industrial, serviço de transporte; e, por último, demais bens e serviços;
- (v) créditos relativos a fretes relativos às NBC 1 e 2 (item IV.III.1.3.4 do Relatório Fiscal);
- (vi) créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro para transporte de produtos com alíquota zero, suspensão das contribuições ou cujos créditos não foram admitidos;
- (vii) créditos extemporâneos (item IV.III.1.2 do Relatório fiscal);

Contesta o critério de proporcionalização das glosas relativas a frete, argumentando no sentido de que “existindo produtos transportados cujos créditos foram admitidos, forçoso concluir pela necessidade de admissão do valor integral dos créditos calculados sobre os serviços

de frete, pois, ao cabo, o transporte viabilizou a transferência de insumos adquiridos, sendo, por essa razão, impossível reduzir parcela do crédito vinculado ao frete”.

A recorrente se insurge contra a omissão de receita apurada pela Fiscalização em razão da reclassificação fiscal dos seguintes produtos: carnes temperadas, kits e produtos da posição 1902 da NCM (tortas).

Por fim, pleiteia a realização de diligência para que seja excluído o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS e da Cofins, caso não se afaste a autuação em relação às massas e temperados.

A matéria referente à omissão de receita em razão da reclassificação fiscal de produtos e o pedido de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, em relação às massas e temperados, não são objeto do presente processo, apenas do processo principal cadastrado sob o número **13369.722252/2020-18**, razão pela qual não serão apreciados no presente voto.

## VOTO

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Conforme consta do acórdão recorrido, o período sob exame, 3º trimestre de 2015, foi objeto de ação de fiscal.

A Fiscalização, após o mencionado procedimento fiscal, lavrou autos de infração referentes à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins (processo nº **13369.722252/2020-18**), em razão de glosas de créditos escriturados pela recorrente no 3º trimestre de 2015, tendo, ao final, apurado **saldo devedor da contribuição ao PIS/Pasep** em todos os períodos, bem como lançado valores da contribuição ao PIS/Pasep em razão da omissão de receitas e aplicado multa em razão da prestação de informações inexatas na EFD-Contribuições.

Segue a conclusão das autoridades fiscais consignada no Relatório Fiscal das autuações concernentes ao processo n. **13369.722252/2020-18**:

### X- CONCLUSÃO

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

A contribuinte apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins em desacordo com a legislação. **Os créditos em tela foram glosados, restando saldo devedor em todos os períodos.**

Foi constatada a comercialização de diversas mercadorias com classificação fiscal incorreta e, por consequência, não oferecidas à tributação. Os valores são neste

ato incluídos na base de cálculo da COFINS e do PIS e tributados nessas contribuições. Foi lançada multa por inexatidão da EFD-Contribuições em relação aos créditos extemporâneos informados com ajustes.

**Devem indeferidos** os PER de nº **20568.70129.090719.1.5.18-8288**, referente ao **crédito do PIS/Pasep** e de nº 03605.33069.090719.1.5.19-3918, referente ao crédito da Cofins, por restar **saldo devedor das contribuições**, que foram lançados de ofício nos autos de infração anexos.

Não restou saldo de qualquer tipo de crédito para aproveitamento futuro.

E, para que surta os efeitos legais cabíveis, o presente Relatório Fiscal está sendo juntado de forma eletrônica ao processo 13369.722252/2020-18.

O **presente Relatório Fiscal** também será utilizado como base para a **emissão de Despachos Decisórios** dos processos **10983.905391/2020-40**, 10983.905390/2020-03 que tratam os Pedidos de Ressarcimento citados. A juntada aos demais processos pode depender de apresentação de manifestação de inconformidade, se for o caso, após a ciência dos Despachos Decisórios. (destaques nosso)

Dessa forma, o **saldo devedor** apurado pela Fiscalização por meio do aludido processo **13369.722252/2020-18** para o **3º trimestre de 2015**, atinente à **contribuição ao PIS/Pasep**, é o que foi considerado para este processo pela Unidade de Origem ao prolatar o despacho decisório que **indeferiu** o pedido de ressarcimento, já que naquele processo fora analisada pela autoridade fiscal a legitimidade dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins escriturados pela recorrente para o aludido período.

Tratam-se, portanto, de processos vinculados que devem ser julgados conjuntamente.

Considerando que se trata da mesma matéria, a recorrente, neste processo, apresentou, na peça do recurso voluntário, os mesmos argumentos apresentados na peça do recurso voluntário daquele processo (**13369.722252/2020-18**), concernentes aos créditos das contribuições em tela por ela escriturados no período (3º trimestre de 2015), com vistas a demonstrar a legitimidade desses créditos.

Assim sendo, considerando que o recurso voluntário referente ao processo nº **13369.722252/2020-18** foi julgado no início desta sessão, por esta turma, reproduzo a seguir a mesma fundamentação do acórdão referente ao aludido julgamento, salvo a referente à omissão de receita e à aplicação da multa por prestação de informações inexatas na EFD-Contribuição, por não serem objeto do processo em tela, aplicando-se, portanto, à matéria sob julgamento, a mesma decisão proferida naquele processo e, por conseguinte, o memo **saldo da contribuição ao PIS/Pasep** referente ao 3º trimestre de 2015.

Logo, reproduzo a seguir parte da fundamentação do acórdão proferido no julgamento do recurso voluntário referente ao processo principal nº **13369.722252/2020-18**:

**Preliminar – nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido**

**Preliminarmente**, a recorrente aduz que houve **ofensa ao art. 142 do CTN**, uma vez que a Fiscalização apenas argumentou de maneira vazia que as aquisições da recorrente não seriam passíveis de creditamento, com a **indevida inversão do ônus da prova**, pois à Fiscalização cabe comprovar a incorreção dos procedimentos da recorrente na apuração dos créditos, de modo que não logrou êxito em determinar a matéria tributável dos autos de infração lavrados.

Assevera também que a Fiscalização desconsiderou a classificação realizada pela recorrente com base em presunções, **sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico** para tanto, bem como que jamais poderia a Fiscalização ter procedido ao lançamento para cobrança de PIS/Cofins em decorrência da reclassificação fiscal de diversos produtos na NCM, sem apresentar fundamentos técnicos amparados em laudos emitidos por pessoa especializada para amparar a atuação.

Por isso mesmo, a recorrente sustenta que o **lançamento é nulo**, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários de PIS/Cofins e da falta de embasamento em laudo técnico. Aduz ainda que a Fiscalização **deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM**, tendo-se limitado a indicar os textos da NESH que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Sem razão a recorrente, na medida em que as infrações estão tipificadas de forma adequada e fundamentadas pela autoridade fiscal, com a delimitação dos fatos constatados e normas aplicáveis.

Acerca da nulidade, a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

Não houve nenhuma violação ao art. 142 do CTN, ao contrário, houve estrito cumprimento ao disposto no aludido artigo, de sorte que a autoridade fiscal corretamente constituiu crédito tributário mediante a lavratura dos autos de infração em questão.

Com vistas a verificar o cumprimento das obrigações concernentes à Cofins e à contribuição ao PIS/Pasep, a autoridade fiscal lavrou várias intimações no curso do procedimento de fiscalização, a fim de obter esclarecimentos e documentos necessários para a sua análise, notadamente para verificar a legitimidade dos créditos dessas contribuições escriturados pela recorrente, inclusive a escrituração de créditos extemporâneos, receitas financeiras não consideradas pela recorrente, e a classificação fiscal de determinados produtos, tendo, ao final, efetuado glosas de determinados créditos, identificado receita financeira não oferecida à tributação das contribuições em tela e a reclassificação fiscal de

determinados produtos, com a apresentação dos fundamentos de fato e de direito pertinentes, não havendo que se falar em nulidade dos lançamentos.

Ao contrário do entendimento da recorrente consignado no recurso voluntário, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015.

Constata-se que no período sob fiscalização há escrituração de créditos das contribuições em apreço, com pedidos de ressarcimento e compensação efetuados pela interessada.

Assim, tratando-se de direito creditório, inclusive créditos extemporâneos, cabe à recorrente comprovar o crédito pleiteado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal responsável pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos pela autoridade fiscal.

Já no que diz respeito à reclassificação fiscal de determinados produtos, daí sim cabe ao autuante comprovar a irregularidade, de forma fundamentada, como ocorreu no caso sob análise.

Não há nenhum vício ou nulidade atinente à reclassificação fiscal levada a efeito pela Fiscalização, de modo que a Fiscalização aplicou corretamente a metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, conforme será abordado posteriormente, e a existência de laudos técnicos é dispensável caso a autoridade fiscal tenha todos os elementos e características necessárias do produto para verificar a sua classificação fiscal correta, de acordo com o Parecer Normativo Cosit/RFB n. 6, de 20 de dezembro de 2018, e conforme disposto no art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

**§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. (...)** (destaque nosso)

Sustenta ainda a recorrente que os argumentos da impugnação não foram analisados pela DRJ, pois a decisão da DRJ se embasa em motivação emprestada, o que configura evidente cerceamento ao direito de defesa, cabendo decretar a nulidade da decisão.

Tal alegação não merece acolhida, uma vez que o acórdão recorrido está devidamente fundamentado. Com efeito, considerando que parte da matéria sob julgamento já foi analisada por meio de outra decisão, a DRJ utilizou como razão de decidir a fundamentação dessa decisão, não havendo nenhum vício, já que, de fato, se trata da mesma matéria já analisada, e, corretamente, apreciou todas as matérias que não foram objeto de julgamento, como as concernentes ao crédito

extemporâneo, à receita financeira, à multa regulamentar e ao pedido de diligência.

Logo, rejeito as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido suscitadas pela recorrente.

**Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009 e na IN RFB 977/2009 (IN 1.911/2019)**

Para apuração e aproveitamento do **crédito presumido** previsto na legislação acima descrita é necessário o cumprimento de todos os requisitos dispostos na legislação.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, a autoridade fiscal constatou o descumprimento de vários requisitos:

– **não houve qualquer exportação de bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM**, e que, assim, não há direito a crédito presumido relativo à aquisição de bois, porque, conforme art. 33 da Lei nº 12.058, este crédito é privativo das empresas “que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas à exportação”:

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação**, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) (destaque nosso)

– **a contribuinte adquiria carnes bovinas das posições 0201 e 0202 e as industrializava**, sendo enquadrada no disposto no **art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009**, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei n o 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei n o 10.637, de

30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica **que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput.** (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

– **foram adquiridas carnes tributadas à alíquota zero**, que se enquadram na **Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”**, não sendo também possível haver créditos à alíquota de 1,65% para PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins:

Art. 1º Ficam **reduzidas a 0 (zero)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno** de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005) (...)

XIX - **carne bovina, suína, ovina, caprina e de aves** e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) **02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;** (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013) (...) (destaques nosso)

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), **a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009 (...):**

#### **IN RFB 977/2009**

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 4101.20.10, 4104.11.24 e 4104.41.30 da NCM, **destinados à exportação** ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos no inciso I do caput do art. 2º. (destaques nosso)

Em razão dos motivos acima elencados, a autoridade fiscal glosou os mencionados créditos presumidos decorrentes de aquisição de carne.

A recorrente não contestou todas as constatações acima reproduzidas, se limitou a apresentar argumentos que não a exime do cumprimento dos aludidos

requisitos. Importante registrar que basta o descumprimento de um requisito para glosar ou denegar crédito presumido.

A recorrente, por exemplo, não contestou a constatação da autoridade fiscal, à fl. 1093, no sentido de que **não** houve exportação no período sob análise dos bens **classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM**, fato imprescindível para a apuração e escrituração do crédito presumido em questão, o que, por si só, já é suficiente para manter as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Portanto, as glosas foram efetuadas em razão dos motivos acima discriminados e não tão somente porque “os produtos adquiridos por ela sujeitos ao crédito presumido seriam transformados, após um processo de industrialização, em bens cuja receita da venda estaria sujeita à suspensão da incidência das contribuições, por força do inciso II do artigo 2º da Instrução Normativa nº 977/2009”.

Outro motivo que merece destaque, acima consignado, é a aquisição de carnes das posições 0201 e 0202, conforme bem apontado pela autoridade fiscal no Relatório (fl. 1093):

A contribuinte adquiriu carnes bovinas das posições 0201 e 0202. **Fica bastante claro que a contribuinte industrializava estas carnes que adquiria, pois vendeu mercadorias que não adquiriu, obtidos da industrialização daquelas adquiridas, como por exemplo, 325344-HAMBURGUER BOVINO 120G SD GIRAFFAS FS e 500221-HAMBURGUER BOVINO MC DONALDS, sendo enquadrada 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 ou carnes das posições 0201 e 0202 que adquirisse.** Também, o art. 37 da Lei 12.058/2009 exclui da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 as carnes em tela. Portanto, os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos presumidos que fossem relativos à aquisição de carnes devem ser glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Foram adquiridos no 3º trimestre carnes tributadas com alíquota zero, que se enquadram na Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso XIX, alínea “a”. Assim, também não é possível haver créditos à alíquota de 1,65% para Pis ou de 7,6% para a Cofins.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN 977 (art. 513 da IN 1.911/2019), acima transcrito, a contribuinte não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.

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

Logo, correta a glosa atinente aos créditos presumidos em questão.

**Créditos Presumidos da Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019)**

Conforme já assinalado, em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB 1.157, de 2011, a recorrente incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911, de 2019): **realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90** sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º:

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A **apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas que efetuem a **operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º**.

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - **insumos de origem vegetal**, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - **preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05**, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - **animais vivos** classificados nas posições **01.03 e 01.05** da NCM; e (...)

Destaca a Fiscalização no Relatório Fiscal (fl. 1106):

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011 (art. 523 da IN RFB nº 1.911/2019), acima transcrito, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911/2019): realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 25.291.588,53 em julho, R\$ 25.937.470,52 em agosto e R\$ 24.871.302,45 em setembro. O arquivo não paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO, anexado pelo **Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 510**, contém a listagem das notas de venda dos bens que impediam a apuração do crédito presumido do período, incluindo a chave da nota, o que a identifica

completamente. Foram incluídas também as informações da EFD-Contribuições relativas a estas notas fiscais.

No que diz respeito ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB 1.157, de 2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), a recorrente incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, já que é notório que a recorrente 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 e no § 1º do art. 56 da Lei 12.350, de 2010:

Art. 6º As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão, na forma do art. 10, descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido** calculado sobre o valor de aquisição das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à venda a varejo.

Parágrafo único. **A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada** às pessoas jurídicas de que trata o **inciso III do caput do art. 3º**.

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

(...)

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por **pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM**. (destaques nosso)

A recorrente assevera que, diferentemente do alegado pela autoridade fiscal, o fato de os bens adquiridos estarem sujeitos à suspensão das contribuições não impede o aproveitamento dos créditos presumidos, existindo permissão expressa nesse sentido (artigos 7º, I e 8º da Instrução Normativa nº 977/2009).

Sem razão a recorrente, uma vez que a autoridade fiscal **não afirmou que não cabe crédito presumido na aquisição de bens em comento adquiridos com suspensão das contribuições**. Segue a fundamentação da autoridade fiscal constante do Relatório fiscal:

**Em resumo, todos** os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na

vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 1.157/2011, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha de apuração corrigida do arquivo de folha 1047, conforme **item IV.III.1.4 Consolidação dos ajustes** adiante.

Conforme acima reproduzido, a autoridade fiscal apenas aduziu que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da mencionada Instrução Normativa, e todas as condições para a suspensão estavam presentes ou os produtos adquiridos estavam submetidos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins. Já quanto ao crédito presumido, a autoridade fiscal assinalou que “não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do mencionado crédito conforme previsão legal supracitada e demonstrado acima”.

Registre-se, ainda, que a recorrente também não apresentou o controle diferenciado de estoques e de registro de créditos, previsto no art. 35 da Lei 12.058, de 2009, nos arts. 14 e 15 da IN RFB 977/2009, e nos artigos 13 a 15 da IN RFB 1.157/2011, sob a justificativa de que “não há como segregar as aquisições previstas nas IN” e que “tal controle é impraticável, na medida em que partes de um mesmo animal são destinadas tanto para a exportação como para o mercado interno”.

Ora, tal justificativa também não a exime da obrigação de apresentar controle diferenciado de estoques e de registro de crédito, previsto na legislação supracitada, cabendo à recorrente envidar todos os esforços para cumprir a aludida obrigação disposta na legislação para usufruir do crédito presumido, de sorte que tal descumprimento consiste em mais um motivo para manter as glosas de créditos presumidos em comento efetuadas pela autoridade fiscal.

Dessa forma, mantenho as glosas, estornos e ajustes efetuados pela Fiscalização acerca dos créditos presumidos em apreço, detalhadamente consignado no Relatório Fiscal dos autos de infração, às fls. 1083-1113.

#### **Glosa de crédito de aquisições de bens adquiridos para revenda – Bens Sujeitos à Alíquota Zero**

A recorrente aduz que os produtos adquiridos estão sujeitos à incidência de PIS/Cofins, mas a alíquota aplicável não implica dispêndio financeiro. Dessa forma, entende que os insumos adquiridos para a consecução das suas atividades sujeitos à alíquota zero não se subsomem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e, portanto, devem tais aquisições ser integralmente consideradas para fins de creditamento.

Ademais, caso assim não se entenda, deve-se entender como no caso de bem adquirido com isenção, ou seja, somente não haverá direito a crédito sobre os bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços igualmente não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

Sem razão a recorrente.

O § 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 vedam expressamente a tomada de crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim sendo, não cabe a tomada de crédito de bens adquiridos e sujeitos à alíquota zero das contribuições em apreço.

A disposição legal acerca da isenção se aplica tão somente para o caso de isenção, não se estende à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido:

Todavia, 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; ficando, portanto, assegurado o direito ao crédito em relação a aquisição de bens ou serviços isentos no caso de estes serem revendidos ou aplicados em produtos ou serviços de cujas vendas resulte pagamento de contribuição.

De se ver que **quando quiseram vedar o direito e excetuar desta vedação, as leis o fizeram expressamente**. Da hipótese de vedação a créditos, as leis expressamente afastaram da regra geral o caso das operações de aquisições de bens e insumos submetidos à isenção, quando vinculadas às receitas tributadas; **silenciando em relação aos demais casos** - dentre os quais as aquisições de **bens sujeitos à alíquota zero** - aos quais, à evidência, se aplica a regra geral posta.

Assim é que **não tem cabimento a tentativa da interessada de estender aos casos de aquisições de insumos submetidos à alíquota zero o permissivo legal posto para os casos de isenção**. (destaque nosso)

Portanto, mantenho a glosa.

#### **Glosa de crédito de aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo**

O regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins surgiu, respectivamente, com a publicação da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, possibilitando ao contribuinte o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades empresariais.

Transcrevemos, a seguir, parte dos dispositivos das referidas leis que disciplinam o desconto de créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no regime não-cumulativo de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833/2003

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Considerando que o legislador não estabeleceu uma definição expressa do termo “insumo”, a questão se tornou polêmica até 22/02/2018, data do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segue a ementa do acórdão proferido pelo STJ:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN

247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante transcrever parte do voto da Ministra Regina Helena Costa, que fixou a tese que foi acordada pela maioria dos ministros ao final do julgamento:

(...) Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva

(v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (destaques nosso)

Dessa forma, infere-se que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, mediante o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, apresentou as principais definições do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo STJ no julgamento do aludido Recurso Especial 1.221.170/PR. A ementa do parecer restou redigida nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
  - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
  - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Consta expressamente no mencionado Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 que são considerados insumos itens relacionados com a produção de bens ou com a prestação e serviços a terceiros, **de sorte que não abrange itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades**, conforme o trecho a seguir transcrito:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

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

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

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a**

**produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

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

Logo, com base no aludido acórdão proferido pelo STJ é que devemos analisar, caso a caso, se o que se pretende considerar como insumo é, ou não, essencial ou relevante ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

Cabe registrar ainda que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no sobredito julgamento do STJ, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço.

Apresentamos a seguir os requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, de forma a facilitar a análise casuística de cada item:

INSUMO – REQUISITOS					
ESSENCIALIDADE			RELEVÂNCIA		
Item do qual dependa, <u>intrínseca e fundamentalmente</u> , o produto ou o serviço:			Item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, <u>integre o processo de produção</u> :		
Constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço	OU	Quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência	Seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva	OU	Por imposição legal

Logo, consideraremos o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, vale dizer, será aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo interessado.

A recorrente é uma empresa agroindustrial e comercial que tem como atividades econômicas, dentre outras: “I) a industrialização, comercialização, no varejo e no atacado, e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição; II) a industrialização e comercialização de rações e nutrimentos para animais; (...); IV) a industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais, gorduras e laticínios; V) a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, seus derivados e subprodutos; (...); e, VII) a exportação e a importação de bens de produção e de consumo.”

#### **Glosa de crédito referente à aquisição de açúcar**

A recorrente sustenta que a glosa das aquisições de açúcar deve ser cancelada, pois, conforme demonstrado no item IV.2.1 do seu recurso, a existência de alíquota zero no caso concreto não obsta o direito ao creditamento, valendo-se a das mesmas razões lá aduzidas para requerer a exoneração dos créditos tributários. Cita precedente do STJ (Superior Tribunal de Justiça) que inequivocadamente não se aplica ao caso sob análise: aquisição de bens sujeitos à alíquota 0%, sendo dispensável a apreciação, bastando a fundamentação já assinalada e abaixo novamente consignada.

A glosa deve ser mantida com base nos fundamentos aduzidos anteriormente, ou seja, há expressa vedação legal para cálculo de crédito das contribuições concernentes à aquisição de bens sujeitos à alíquota 0% (§ 2º do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02).

Mantenho a glosa.

#### **Glosa de crédito referente à aquisição de ferramentas e instrumentos de medição**

A recorrente aduz que autoridade fiscal incorreu em evidente equívoco, o que será individualmente demonstrado, pois parte dos materiais que não foi considerada insumo foi adquirida para ser utilizada na manutenção de máquinas que integram o processo produtivo da Recorrente. Há também equipamentos utilizados na reposição de partes de máquinas que integram o processo produtivo da recorrente. Apresenta uma relação de bens, com um resumo da forma de sua utilização. Tal relação se refere aos seguintes bens:

- i)MEDIDOR DM-CL DIGIMED;
- ii)CONDUTIVIME 0-2000MS/CM 120°C;
- iii)TERMOGRAFO (-)30-30°C RTP120 JONHIS;

- iv)TERMOHIGROMETRO DIG (-)50-70°C;
- v)MULTIMEDIDOR MULTI-K KRON;
- vi)MULTIMETRO DIG 789 FLUKE;
- vii)MULTIMETRO DIG 117 FLUKE;
- viii)MEDIDOR VIBRAÇÃO 100MM/S 0,32-10KHZ;
- ix)MULTIMETRO DIG ET2110 MINIPA;
- x)MEDIDOR TEMP/UNID PORT – 40ª85 3,6V DIG;
- xi)MEDIDOR PH BOLSO 1ª15PH 1,5V DIG;
- xii)MEDIDOR DIST BATERIA 9V;
- xiii)TERMOHIGROMETRO DIG (-)10-50°C;
- xiv)ALIC WATT DIG ET-4050 MINIPA;
- xv)ALICATE 1087 AVIFAG;
- xvi)ALICATE AMPER DIG 302 FLUKE;
- xvii)ALICATE AMPER DIG 374 FLUKE;
- xviii)ALICATE AMPER DIG 376 FLUKE;
- xix)ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE;
- xx)ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE;
- xxi)ALICATE AMPERIMETRO DIG et-3200a MINIPA;
- xxii)ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE;
- xxiii)ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA;
- xxiv)ALICATE CORTE DIAG ACO CV 6.1/4;
- xxv)CHAVE COMBINADA ACO CV 1.1/16;
- xxvi)CHAVE COMBINADA ACO CV 13,00MM;
- xxvii)CHAVE SACA FILTRO 4 1/4P NI RET;
- xxviii) CHAVE SEG XCSDMP70010 SCHNEIDER;
- xxix)PHMETRO 0-14PH 90278014 GEORGE.

Dentre os bens glosados cujos créditos foram glosados, a recorrente destaca aqueles relacionados à medição de temperatura, utilizados em moedores de carne e outros ativos produtivos, “conforme página 280 do Laudo apresentado pela Recorrente em sua Impugnação”.

Aduz a recorrente que “com relação aos alicates e chaves adquiridos e cujos créditos foram glosados, embora a Autoridade Fiscal tenha baseado o lançamento fiscal no Parecer Normativo Cosit nº 5/18, ele não se atentou ao fato de que o próprio Parecer, em seu parágrafo 92, autoriza o creditamento de bens que apresentarem ‘valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um ano)”.

As glosas efetuadas pela autoridade fiscal em apreço constam da planilha denominada “GLOSAS 03 trim 2015”, aba “Não atende conc insumo”, classificados na coluna D (Código Motivo glosa) como “NI-ferramenta” e “NI-instrumento de medição”, juntada à fl. 509.

Da análise da aludida planilha, com a classificação acima descrita, constata-se que não há glosa atinente à chave.

Os alicates e os martelos, estes não mencionados pela recorrente, constantes da planilha, consistem em ferramentas e, por isso mesmo, não configuram insumo, nos termos do decidido pelo STJ e conforme consta do Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018:

6. Nos autos do REsp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à **industrialização de produtos alimentícios**, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls. 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente** os seguintes itens: “gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

O mencionado item 92 do Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018 diz respeito a bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano que não sejam ferramentas. As ferramentas não são consideradas insumos conforme trecho do aludido parecer acima reproduzido.

Sendo assim, me alinho à fundamentação acima consignada, e mantenho as glosas referentes aos alicates e aos martelos discriminados na sobredita planilha.

Os demais produtos constantes da mencionada planilha, abaixo discriminados, consistem em **medidores e termômetros** utilizados em frigoríficos, granjas, fábricas de rações, incubatórios e no transporte de carga perecível, essenciais e relevantes para a atividade produtiva da recorrente:

- MEGOMETRO 0,01-1999OHMS MI2700 MINIPA;
- TERMOHIGROMETRO DIG (-)50-70°C ;
- PHMETRO 0-14PH AK151 AKSO;
- TERMOHIGROMETRO VA8021 AKSO;
- MEDIDOR TEMP/UMID PORT -40A85 3,6V DIG;
- PHMETRO 0-14PH M300 METTLER;
- MULTIMEDIDOR PAC3200 SIEMENS;
- MULTIMETRO DIG 117 FLUKE.

Dessa forma, revento as glosas concernentes aos medidores e aos termômetros acima discriminados.

#### **Glosa de crédito de serviços que não se enquadram no conceito de insumo**

##### **Glosa referente a serviço de movimentação *cross docking***

O serviço contratado pela recorrente de **movimentação de *cross docking*** ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, segundo a recorrente “o serviço compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes nos bairros das cidades)” (fl. 1137 do Relatório Fiscal).

Trata-se de serviço realizado após a conclusão da fase de produção dos bens, os quais estão, segundo a autoridade fiscal, “prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias”.

Conforme decidido pelo STJ por meio do mencionado recurso especial, o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, de sorte que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção **não são considerados insumos**, salvo exceções relativas a itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzido possa ser comercializado.

Dessa forma, a rigor, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica **durante o processo de produção** de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda.

No entanto, no caso de obrigação imposta pela legislação para que o bem possa ser vendido em condições adequadas para o consumo, notadamente no caso de produtos alimentícios, ainda que já esteja finalizada a produção, o dispêndio referente a essa obrigação pode ser considerado insumo.

Há várias obrigações decorrentes da legislação que obrigam o monitoramento da temperatura de produtos alimentícios durante todo o período, desde a fabricação até a venda, como as contantes da Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa n. 216, de 15 de setembro de 2004, citada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal.

Assim sendo, entendo que o serviço de cross docking, além de otimizar a entrega dos bens produzidos aos clientes, tem a função precípua de cumprir a legislação citada pela recorrente, a qual exige a conservação dos produtos alimentícios (carne) em temperaturas adequadas.

Trata-se, portanto, de contratação de serviço essencial para manter a conservação do produto alimentício produzido pela recorrente até a entrega ao cliente, de modo que se caracteriza como insumo.

Dessa forma, **reverso todas as glosas** concernentes a **serviço movimentação cross docking**.

#### **Glosa referente à serviço de repaletização**

Quanto ao **serviço de repaletização**, a recorrente esclareceu que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam para armazenar os produtos. Em face disso, faz-se necessário repaletizar (trocar os pallets) na descarga das mercadorias nos armazéns destinatários para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência” (fl. 1141 do Relatório Fiscal).

Os paletes também são essenciais para o transporte e conservação dos produtos alimentícios, evitando o contato direto do produto com o chão. Além de essencial, há determinação disposta na legislação que obriga o seu uso para produtos alimentícios, como o item 4.7.6 da RDC Anvisa n. 216/2004:

4.7.6 As **matérias-primas, os ingredientes e as embalagens** devem ser armazenados sobre **paletes, estrados** e ou prateleiras, respeitando-se o espaçamento mínimo necessário para garantir adequada ventilação, limpeza e, quando for o caso, desinfecção do local. Os paletes, estrados e ou prateleiras devem ser de material liso, resistente, impermeável e lavável. (destaque nosso)

Há também o item 5.3.10 do Anexo I da Portaria n. 326, de 30/07/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos):

5 – CONDIÇÕES HIGIÊNICO-SANITÁRIAS DOS ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS OBJETIVO: Estabelecer os requisitos gerais/essenciais e de boas práticas de fabricação a que deve

ajustar-se todo o estabelecimento com a finalidade de obter alimentos aptos para o consumo humano.

Requisitos Gerais para Estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos.

(...)

5.3- Edifícios e instalações:

(...)

5.3.10- Os insumos, matérias-primas e **produtos terminados** devem estar **localizados sobre estrados** e separados das paredes para permitir a correta higienização do local. (destaque nosso)

É incontroverso que os paletes são essenciais. Além de essenciais, há exigências veiculadas por meio de normas sanitárias que obrigam a sua utilização para o armazenamento e transporte de produtos alimentícios, o que permite considerá-lo como insumo mesmo após a finalização do processo de fabricação do produto destinando à venda.

Sendo os paletes considerados insumos, a sua troca posterior, vale dizer, serviço de repaletização, também deve ser considerada insumo.

Logo, **reverso todas as glosas** concernentes a **serviços de repaletização**.

#### **Glosa referente à locação de máquinas e veículos**

Conforme consta da planilha denominada “*GLOSAS 03 trim 2015*”, aba “*Locação de Veículos*”, juntada à fl. 509, a autoridade fiscal glosou os **seguintes serviços**:

- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVIÇO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;
- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERV LOCACAO PALETEIRA ELETRIC C/BATERIA;
- SERVIÇO DE ALUGUEL VEICULO PASSAGEIRO.

A recorrente aduz que as **empilhadeiras** são utilizadas para movimentação de insumos e outros produtos, conforme contratos firmados entre ela e a empresa contratada, juntados aos autos às fls. 6952-7796. Aduz ainda que “os serviços análogos cuja função está relacionada ao transporte de insumos e matéria prima dentro de estabelecimento e armazéns” também geram créditos com base nos mesmos fundamentos.

Também na peça recursal, à fl. 8251, a recorrente destaca que as empilhadeiras locadas são utilizadas em várias etapas do seu processo produtivo, conforme abaixo reproduzido, e conforme consta do laudo apresentado:

#### 3.5.4. Despaletização de garrafas

Garrafas de vidro de 200ml são recebidas em paletes contendo 2.975 unidades. Com uma **empilhadeira** manual, os técnicos operadores pegam os paletes de garrafas e os transportam até próximo ao piso de um elevador. Os paletes são posicionados na esteira do elevador, o qual é posteriormente acionado para elevar os paletes, de forma que as garrafas fiquem posicionadas no nível da esteira transportadora. Uma régua de transferência é acionada manualmente a fim de transferir as garrafas dos paletes para a esteira.

#### Equipamentos Operacionais

- ✓ **Empilhadeira** de paletes
- ✓ Elevador de paletes



Nos termos do art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No caso do inciso IV do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “**atividade da empresa**”.

Da análise dos autos, infiro que **as empilhadeiras, as máquinas pá carregadeiras, transpaleteira e paleteiras** são utilizados nas atividades da empresa. Não restou comprovada a utilização na atividade da empresa apenas o **serviço de aluguel de veículo de passageiro**, cabendo assinalar que os veículos destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros estão excluídos da hipótese de concessão de direito creditório estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Há decisões da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho que firmaram o entendimento no sentido de que os veículos de carga configuram verdadeiras “máquinas e equipamentos”, como a **empilhadeira** e o caminhão Munk (guindaste), **cabendo a apropriação de crédito** das contribuições sobre as despesas incorridas com o aluguel de tais bens, à luz do disposto no art. 3º, inciso IV, das Leis 10.867/02 e 10.833/03, conforme se infere da leitura conjunta dos acórdãos 9303-011.942, de 15/09/2021 (julgamento dos recursos especiais) e 9303-015.006, de 9/04/2024 (julgamento dos embargos de declaração).

No mesmo sentido, há os acórdãos 9303-011.407, de 15/04/2021 e 3201-009.427, de 24/11/2021.

Recentemente, em 16 de abril de 2024, foi proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho o acórdão 3402-011-770, cuja parte da ementa transcrevo a seguir:

CRÉDITO. **ALUGUEL DE GUINCHO, EMPILHADEIRA, GUINDASTE E CAMINHÃO MUNCK.** CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO. LOCAÇÃO/ALUGUEL VERSUS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Para efeitos de concessão de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002, a legislação faz distinção entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” do conceito de “veículos”.

As **máquinas e equipamentos** que concedem o direito ao crédito **não são apenas aquelas classificadas na TIPI (NCM) nos capítulos 84 e 85**, que se refere a “máquinas e aparelhos”, pois **diversos bens classificados nos capítulos 86 e 87**, que se referem a “veículos”, bem como nos capítulos 88 (aeronaves) e 89 (embarcações), seja pela sua própria natureza ou pelo acréscimo de dispositivos e acessórios que alteram suas características básicas, **podem ser considerados incluídos no conceito de “máquinas”**, pouco importando se esse acréscimo forma um todo homogêneo ou se os dispositivos são intercambiáveis, desde que a operação de locação tenha sido do conjunto.

O direito creditório sobre o aluguel de máquinas e equipamentos não pode ser concedido com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, pois este dispositivo se refere a bens e serviços. O “aluguel de uma máquina” não é um bem, e o STF já decidiu, no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Os **veículos que se encontram excluídos da hipótese de concessão de direito creditório** estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 **são aqueles destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros**, como picapes, camionetas, station wagons etc., posições 87.02 e 87.03 da NCM. (destaque nosso)

Dessa forma, considerando que as **empilhadeiras, as máquinas pá carregadeiras, transpaleteira e paleteiras** são utilizados nas atividades da empresa, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão atinentes à contratação desses serviços, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Logo, **reverso as glosas** concernentes à contratação de:

- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;
- SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA;

- SERVIÇO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVIÇO LOCAÇÃO DE EMPILHADEIRA;
- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO;
- SERV LOCAÇÃO PALETEIRA ELETRIC C/BATERIA.

### Serviços de Manutenção Industrial

A autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em tela concernentes a **diversos serviços** contratados pela recorrente, conforme discriminado na planilha denominada “GLOSAS 03-trim 2015”, na aba “Não atende com insumo” (fl. 509).

A recorrente defende a manutenção de créditos concernentes à contratação dos seguintes serviços: **(i) consultoria técnica em meteorologia e avaliação; (ii) fornec certif de calibração; (iii) calibração luxímetro; (iv) medição de energia e manutenção do instrumento de medição; (v) calibração micropipeta (manutenção máquina em centro produtivo); (vi) ultrassom em vasos de pressão; e (vii) Luxímetro 0-20000lux.**

Sustenta que para executar suas atividades, o local de produção, os equipamentos e as máquinas precisam de frequente manutenção, para que a fabricação de seus produtos seja realizada sem interrupção e na qualidade exigida.

É cediço que os bens e serviços utilizados na **manutenção de bens do ativo imobilizado** diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros **podem ser considerados insumos.**

No entanto, a recorrente não explicou nem comprovou, de forma detalhada, do que se trata cada um dos serviços contratados e como foi aplicado na suposta manutenção de seus bens do ativo imobilizado ou no seu processo produtivo.

Considerando que os créditos em comento foram glosados pela Fiscalização, uma vez que não foram considerados insumos, cabe à recorrente evidenciar a legitimidade desses créditos, conforme já assinalado neste voto.

Logo, mantenho as glosas.

### Glosa referente a serviço de transporte

A autoridade fiscal glosou crédito referente à contratação de “SERVIÇO TRANSPORTE” e “SERVIÇO TRANSPORTE COLETA” porque tal serviço contratado não tem relação com a produção e, dessa forma, não se amolda ao conceito de insumo.

A recorrente não comprovou a natureza do serviço em questão, sobretudo com a apresentação do **contrato de prestação de serviço**, por meio do qual seria possível verificar a natureza do serviço prestado, apenas se limitou a afirmar que “os serviços de transporte são necessários para o processo produtivo da recorrente, uma vez que tratam da movimentação dos bens que estão em

processo de fabricação entre os distintos estabelecimentos da Recorrente. de serviço”.

Diferentemente do alegado pela recorrente, não há nada no laudo apresentado que especifique a natureza do serviço prestado, há apenas, conforme informado na peça recursal, menção à utilização de “carrinho de transporte de insumo”, o que é insuficiente para comprovar a natureza do serviço contratado.

Dessa forma, mantenho a glosa referente à contratação de “SERVÇO DE TRANSPORTE” e “SERVICO TRANSPORTE COLETA”.

#### **Glosas referentes a demais bens e serviços**

Na peça de recursal, a recorrente assevera que os demais bens e serviços, cuja natureza de insumo não foi reconhecida, devem ter seus créditos reconhecidos, pois têm natureza de insumo, na medida em que são relevantes e/ou essenciais.

No entanto, não especificou o bem adquirido ou o serviço contratado sobre o qual pretende que seja revertida a glosa, muito menos explicitou a forma de utilização do bem ou serviço, apenas se limitou a apresentar uma afirmação genérica, pleiteando o reconhecimento creditório concernente a todos os demais bens e serviços.

Tratando de direito creditório, conforme já assinalado, cabe à recorrente especificar a glosa efetuada pela autoridade fiscal e evidenciar a legitimidade do suposto crédito pleiteado.

Logo, considerando que tal providência não foi realizada pela recorrente, nego provimento a esse capítulo do recurso.

#### **Glosas de créditos referentes a fretes relativos às NBC 1 e 2 e glosas de créditos sobre fretes após desembaraço aduaneiro**

Conforme consta do Relatório Fiscal, esse ponto se refere a glosas de créditos calculados sobre fretes relativos à **NBC 1 – Aquisição de bens para revenda** e à **NBC 2 – Aquisição bens utilizados como insumo – Aq. Mercado Interno**.

Segundo a Fiscalização, “o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não será”.

Portanto, uma vez que os produtos adquiridos, discriminados na planilha juntada à fl. 508, denominada **GLOSA DE FRETES 03-trim 2015** (notadamente **carne, açúcar e outros produtos sujeitos à alíquota 0%**) não ensejam, segundo a autoridade fiscal, pagamento das contribuições em tela, em face da aplicação da alíquota zero ou porque sujeitas à apuração de crédito presumido, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.

A autoridade fiscal **ainda glosou** créditos relativos a **bens importados**, conforme consta da aludida planilha **GLOSA DE FRETES 03-trim 2015**, aba “**Fretes de NF emitidas BRF**” (fl. 508) e de acordo com a fundamentação constante do Relatório Fiscal (fl. 1149) a seguir reproduzida:

Quanto ao frete de entrada das importações, do ponto alfandegado de desembarço aduaneiro até os estabelecimentos da contribuinte, não há base legal para o creditamento. Aos bens importados não se aplicam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que taxativamente excluem os bens importados, a rigor do § 3º do art. 3º: “§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;**”.

Assim, o crédito relativo aos bens importados é regulamentado pela Lei nº 10.865/2004 que, conforme o § 1º do seu art. 15, permite o crédito apenas em relação ao valor efetivamente pago na importação de bens, o que **não inclui o frete após o desembarço** até a entrada no estabelecimento da empresa: “§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em **relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.**”

Isto posto, o crédito encontrado na EFD-Contribuições relativo a fretes vinculados a notas fiscais de entrada de importações foi glosado.

Registre-se que foram glosados, pela autoridade fiscal, créditos referentes a **bens importados** e não somente a **insumos importados**.

O resultado das glosas consta da tabela consignada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal (fl. 1149), conforme a seguir reproduzido:

O resultado está resumido abaixo, em valor das contribuições, cujas correções serão efetivadas alterando as linhas de ajuste das contribuições correspondentes na planilha de apuração corrigida da EFD-Contribuições.

GLOSA DE FRETES			
PIS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Julho	Agosto	Setembro
Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado	666,79	845,34	764,76
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido créd. Presumido	68.514,70	109.498,37	98.221,19
Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório.	3.643,12	2.461,62	3.830,85
Fretes - Aliq zero	19,51	32,87	0,00
Fretes de entrada de Importações	46,12	58,58	79,58
<b>Total</b>	<b>72.890,24</b>	<b>112.896,78</b>	<b>102.896,39</b>
COFINS - VALOR DA CONTRIBUIÇÃO A EXCLUIR DO CRÉDITO	Julho	Agosto	Setembro
Fretes de Açúcar quando o crédito do açúcar foi glosado	3.071,26	3.893,70	3.522,53
Fretes com crédito ordinário glosado e admitido créd. Presumido	315.582,86	504.356,13	452.412,77
Fretes de carne. Todo o crédito de carne foi glosado. Ver relatório.	16.780,45	11.338,35	17.645,15
Fretes - Aliq zero	89,87	151,40	0,00
Fretes de entrada de Importações	212,41	269,83	366,55
<b>Total</b>	<b>335.736,86</b>	<b>520.009,42</b>	<b>473.947,01</b>

A recorrente não concorda, aduz que as glosas são improcedentes pelas seguintes razões: “(i) o critério de proporcionalização utilizado pela Autoridade Fiscal é inválido, pois leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados; (ii) não há vinculação entre o destino

dos créditos calculados sobre os fretes e dos produtos transportados, e, além disso, a reversão das glosas dos bens transportados deve resultar no cancelamento das glosas de créditos calculados sobre fretes; e (iii) os fretes contratados após o desembaraço aduaneiro têm a natureza de insumos e geram créditos”.

A DRJ confirmou o entendimento da autoridade fiscal e manteve as glosas efetuadas por ela.

Inicialmente, quanto ao critério de “proporcionalização” utilizado pela autoridade fiscal para efetivar as glosas de créditos referentes ao frete, entendo que está correto e coerente com a fundamentação utilizada para a glosa, conforme bem pontuado pela DRJ:

A impugnante, inicialmente, contesta o critério de “proporcionalização” utilizado pela Autoridade Fiscal na glosa de fretes. Afirma que o critério é “arbitrário e distorcido que não está previsto na legislação”; é, portanto, “inválido”, pois “leva em consideração o valor dos bens glosados em comparação ao valor total do frete, sendo sabido que o valor do frete é calculado em função da massa e volume dos bens transportados”.

Tal argumento, entretanto, não afasta a legitimidade do procedimento fiscal.

Não se discute aqui a forma de determinação do preço do serviço informada pela interessada. Todavia, note-se que não há como saber se o valor dos fretes na aquisição de bens de fato foi “calculado em função da massa e volume dos bens transportados” ou se somente por volume e distância ou se somente por distância ou se por qualquer outra forma.

Mas o importante que há que se ter em conta é que uma vez formado o preço do frete, seja de que forma for, este passa a ser considerado como integrante do valor de aquisição do bem transportado e, por assim ser, pode ser levado a compor a base de cálculo do crédito tomado pelo contribuinte; crédito este, cabe desde já salientar, tomado não a título de aquisição de serviço utilizado como insumo, mas de aquisição de bem utilizado como insumo.

E, em assim sendo, uma vez que o bem adquirido não se mostra apto a gerar crédito, o serviço de frete deste produto também não se mostra apto a gerar crédito, razão pela qual há que ser glosado na medida em que o bem glosado também o foi.

Ocorre que, mesmo que fosse possível confirmar que a forma alegada pela interessada foi a de fato utilizada, não se verifica, a partir dos autos, que haja como identificar os bens transportados em cada operação de frete, o que impossibilita identificar, para cada operação de frete, quais operações de aquisição de bens foram glosadas.

Portanto, em não sendo essa vinculação do preço do frete de aquisição ao bem transportado feita de forma direta pela interessada, não se tem como “arbitrário e distorcido” o critério adotado pela autoridade fiscal, mas mostra-se correta a glosa do frete de forma proporcional à glosa dos bens transportados. De outro turno, não se considera razoável e necessário que a legislação de regência das contribuições viesse a cuidar de matéria tão específica como essa, ainda mais considerando que, como veremos na sequência, nem mesmo prevê a possibilidade de tomada de crédito a partir de fretes na aquisição.

Por conta disso, tem-se como coerente e lógica a forma de apuração dos valores dos fretes glosados pela autoridade fiscal.

Observe-se, por fim, que não se está aqui a afirmar que o critério da fiscalização não poderia ser afastado. Destarte, caso a interessada tivesse logrado vincular de forma adequada, clara e legítima o crédito gerado a partir de cada operação de frete (glosado) a cada operação de aquisição (glosada) do bem transportado, tal demonstração até poderia afastar o critério adotado pela fiscalização. Porém, em assim não fazendo a interessada e tão somente limitando-se a reclamar sem nada trazer para comprovar o seu direito ao crédito, tem-se como correto o procedimento fiscal.

Sendo assim, nesse ponto, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para efetuar as glosas em questão.

Já quanto ao mérito das glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal, referentes ao **frete** de aquisições de mercadorias para revenda, de insumos e de produtos importados, adianto que não concordo com a fundamentação, conforme a seguir delineado.

O inciso II, do § 2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 assim dispõem:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a 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; e (...)

A disposição normativa acima transcrita impede o creditamento **em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, mas **não veda** o direito a crédito sobre **os serviços de transporte tributados e efetuados com bens desonerados**. Vedar a

possibilidade de crédito no frete tributado alegando desoneração da mercadoria ou insumo transportado violaria o princípio da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Vale destacar a ementa e parte do voto do eminente então conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (acórdão nº **9303-012.687**, sessão de 08/12/2021):

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

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. **GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição** (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal.** Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

(...)

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de **dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise**, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) **impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados.** E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de **mercadorias para revenda** ou de **insumos para a produção**, o preço pago pelo adquirente **pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não**, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (**revenda, estoque ou produção**). **O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora.** Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de

aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é **uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.**

Portanto, **por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (destaques nosso)

Há vários precedentes deste Conselho, inclusive **tendo como parte a ora recorrente**, e também para o caso de **frete referente à aquisição de insumo submetido à apuração de crédito presumido da agroindústria**, conforme parte do caso sob análise, consoante as ementas a seguir transcritas:

Acórdão nº 3201-010.495, sessão de 27/04/2023

**CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.**

Por se tratar de **serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos** a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a **insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria, admite-se o desconto de crédito da contribuição**, observados os demais requisitos da lei.

Acórdão nº 9303-013.976, sessão de 12/04/2023

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE (AUTÔNOMO). NÃO CUMULATIVIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE NÃO HAJA VEDAÇÃO LEGAL.**

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem as contribuições não cumulativas, garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º). Tal exceção, contudo, **não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo adquirente dos produtos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão**, desde que o frete tenha sido efetivamente onerado pelas contribuições, e que não haja vedação legal a tal tomada de crédito. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo adquirido e do frete a ele relacionado, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago a pessoa jurídica, na situação aqui descrita.

Acórdão nº 9303-013.854, sessão de 16/03/2023

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.**

Os **fretes de aquisição de insumos** que tenham sido **registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido**, e **submetidos a tributação** (portanto, fretes que **não** tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-onação pelas contribuições) **podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado**. No caso de **crédito presumido**, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, **havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito** (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Acórdão nº 3402-009.898, sessão de 27/09/2022

Recorrente: **BRF S/A**

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.**

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

Acórdão nº 9303-012.322, sessão de 17/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005 (...)

**PIS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA DESONERADA. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao **frete pago pelo comprador dos insumos desonerados**, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os **regimes de incidência distintos, do insumo** (sujeito ao **crédito presumido da agroindústria**, sendo **insumos desonerados das contribuições** e adquiridos de **pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais**) e do **frete (tributável)**,

permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. Portanto, **há direito ao creditamento dos gastos com frete de insumos desonerados**. A **essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo** existe em face da **essencialidade do próprio bem transportado**, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

Acórdão nº 3402-009.035, sessão de 08/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. **INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.**

Os **créditos de frete de insumos**, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **independente do regime a que se submetem os insumos transportados**.

Entendo que os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero e de produtos sujeitos à apuração de crédito presumido, prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a crédito das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, na forma prevista pelo artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que tais serviços são independentes do regime a que se submete o insumo transportado.

O mesmo raciocínio se aplica aos fretes referentes às aquisições de mercadorias para revenda.

Recentemente a 3ª Turma da CSRF deste Conselho aprovou a **Súmula CARF nº 188**:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Assim sendo, cabe a apropriação de crédito das contribuições em questão calculados com base nos valores de fretes referentes à aquisição de **insumos sujeitos à alíquota 0% e de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido**,

desde que tais serviços contratados sejam registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Importante ressaltar que a Receita Federal do Brasil, há pouco tempo, consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa (IN) RFB 2121/2022, revogando a IN RFB 1911/2019. Dentre as modificações, há disposição atinente ao direito de fretes de insumos tributados à alíquota zero, com tributação suspensa ou não incidência, conforme a seguir transcrito:

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

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

(...)

**XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (destaque nosso)**

Quanto à glosa de frete referente à aquisição de **produto importado** pela recorrente, aplica-se o mesmo raciocínio. Vale dizer, **se o produto importado for considerado insumo**, o transporte do porto até o seu estabelecimento, contratado junto a estabelecimento nacional, constitui custo de aquisição do insumo, havendo direito à apropriação de crédito das contribuições em comento, mesmo se o insumo estava sujeito à alíquota zero, em razão da distinção dos regimes de incidência das contribuições do frete e do insumo, de sorte que o frete deve ser analisado de forma independente do insumo transportado.

Dessa forma, uma vez comprovada a assunção, pela recorrente, dos gastos relativos ao frete dos **insumos importados**, desde o porto até o seu estabelecimento industrial, **devem ser revertidas a glosas efetuadas pela Fiscalização.**

Por tais razões, **reverso as glosas** de créditos das contribuições em tela referentes 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, bem como as glosas referentes 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 aludida súmula, tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em

relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

### Glosa de créditos extemporâneos

A autoridade fiscal aduz que foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos **ajustes positivos de crédito** na **EFD-Contribuições**, base de cálculo consistente em **R\$ 571.894.735,92**, informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições (fl. 1114):

PIS

101	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	1.863.699,71
201	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	3.124.375,55
301	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	4.448.187,89
		TOTAL	9.436.263,15

COFINS

101	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	8.584.313,82
201	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	14.391.063,16
301	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste referente <b>Crédito Extemporâneo</b> de medicamentos e vacinas	20.488.622,99
		TOTAL	43.463.999,97

Assim, estes créditos, equivalentes a **R\$ 571.894.735,92** em base de cálculo, foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições.

Sendo assim, a autoridade fiscal requereu que fosse esclarecida a origem desses valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), informando todos os dados necessários.

Durante o curso do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal requereu documentos com vistas a verificar a legitimidade desses créditos extemporâneos, no entanto, a fiscalizada não apresentou todos os documentos, com todos os dados necessários, como a chave da nota fiscal eletrônica (NF-e), CNPJ do fornecedor e data de emissão da NF-e. Ressalte-se que, conforme já assinalado, tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente comprovar a legitimidade do crédito pleiteado com a apresentação, sobretudo, de todas as NF-e que compõem a base de cálculo do crédito informado.

A autoridade fiscal fundamentou, de forma detalhada, no Relatório Fiscal (fls. 1114-1117), a não apresentação de todos os documentos requeridos, imprescindíveis para apuração da legitimidade do crédito e da exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, cabendo destacar a seguinte parte:

**Como se vê, a contribuinte reapresentou os mesmos arquivos que ela já sabia não ser possível aceitar pela inexistência do CNPJ do emitente e da data de emissão da nota fiscal, para dizer o mínimo.**

O prazo solicitado para apresentação dos arquivos pela contribuinte (20 dias adicionais, folha 434) foi concedido.

Em 30/06/2020 (fl. 476), a contribuinte respondeu “Em relação ao Item 1 da Intimação Fiscal, apresenta as planilhas contendo as informações referente às aquisições de vacinas, maravalha, EPIs, produtos químicos e demais materiais onde houve o crédito extemporâneo.” Anexou na folha

482 arquivo não paginável 09 2015 contendo os arquivos 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb e 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb.

Com relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb, este arquivo contém CNPJ dos fornecedores lá listados e, de um total de **46.007 linhas**, somente em **20.519 foram informadas uma chave da nota fiscal**. Estas 20.519 chaves representavam 17.575 Nfe diferentes, das quais apenas 14.564 foram localizadas no sistema ReceitaData. **Mesmo das notas fiscais localizadas, a identificação do item ficou inviabilizada, tendo em vista que o número do item informado não coincidia sequer com algum item existente na nota fiscal**. Em grande parte dos casos, a descrição informada pela contribuinte não guarda qualquer similaridade com as descrições constantes das notas fiscais, de forma que **não foi possível identificar os itens referidos pela inconsistência da informação**. (...)

O alegado laudo apresentado pela recorrente, não supre as inúmeras inconsistências constatadas pela Fiscalização. Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido (fls. 8.139-8140):

Segundo informado no laudo técnico, no Arquivo “09 2015 Extemporâneo Vacinas Medicamentos BRF S/A”, apresentado durante o procedimento fiscal, já havia todas as informações solicitadas pelo Fisco, exceto a chave eletrônica para acesso da nota fiscal, informação que não existia no leiaute da IN nº 86. Por esse motivo, os autuantes não teriam identificado tal informação, visto que não era obrigatória.

O arquivo não paginável “09 2015” à folha 482 contém os arquivos “09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb” e “09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb”.

Porém, destaque-se que a chave eletrônica não foi o único entrave encontrado pelos autuantes para confirmação dos valores alegados pela contribuinte. Merece ser transcrito o trecho do Relatório Fiscal onde os agente do Fisco narram as divergências existentes no citado Arquivo “09 2015 Extemporâneo Vacinas Medicamentos BRF S/A”, com os destaques do original:

Com relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb, este arquivo contém CNPJ dos fornecedores lá listados e, de um total de **46.007 linhas**, somente em **20.519 foram informadas uma chave da nota fiscal**. Estas 20.519 chaves representavam apenas 14.564 foram localizadas no sistema ReceitaData. **Mesmo das notas fiscais localizadas, a identificação do item ficou inviabilizada, tendo em vista que o número do item informado não coincidia sequer com algum item existente na nota fiscal**. Em grande parte dos casos, a descrição informada pela

contribuinte não guarda qualquer similaridade com as descrições constantes das notas fiscais, de forma **que não foi possível identificar os itens referidos pela inconsistência da informação**.

Como exemplo, a **nota fiscal nº 6.349**, emitida pelo (ID\_PARC) participante código 329760 na planilha 2013\_2014\_2015E do arquivo 09 2015 EXT SET 2015 REF LEI 10147 DE 2000.xlsx, entregue em resposta à Intimação Fiscal nº 066-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, item 24, tem na coluna TxtBreveMaterial a descrição **CICATRIZANTE+ANTISEPTICO P/ REPROD 250ML**, na coluna Code controle **3004.90.99**, e na coluna Mont.base excluído o valor R\$ 494,49. Já a planilha 2014 do arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos BRF SA.xlsb informa CNPJ 02.801.279/0001-38, a descrição do Produto como **CICATRIZANTE+ANTISEPTICO P/ REPROD 250ML**, NCM **30049099**, chave de acesso, 35140102801279000138550010000063491008111038, **Item 10**.

Já a nota fiscal recuperada por esta chave de acesso **tem apenas um item** e a descrição do produto ou serviço é **FPD LOTE: 029/13 A, a NCM 29225099**. Como se vê, apenas o valor bruto de R\$ 494,49 é o mesmo. **A NCM não é a mesma, a descrição não é a mesma e o número do item não é o mesmo**. E pior, a NCM 29225099 do produto que consta da nota fiscal não se enquadra na Lei 10.147/2000, como quer fazer crer a contribuinte. Isto ocorre com grande parte das notas fiscais recuperadas.

Não há correspondência do número do item em mais de 99% dos casos.

Em relação ao arquivo 09 2015 Extemporaneo Vacinas Medicamentos SADIA SA.xlsb, de um total de **5.105 linhas** somente em **2.392 foram informadas uma chave da nota fiscal**, representando 2.063 Nfe diferentes. A incorreta informação do número do item inviabilizou sua identificação.

Isto posto, em relação ao crédito pretendido, sequer foi possível efetuar a confirmação de que os itens em tela teriam sido admitidos como passíveis de creditamento se tivessem sido informados nas EFD-Contribuições do período correto.

No exemplo levantado pelos Auditores a chave eletrônica fora informada, e utilizando-a foi possível detectar as divergências nas informações prestadas nos demonstrativos apresentados. A esse fato inexistente qualquer menção do laudo técnico. Ressalte-se, como já analisado neste voto, a vedação à apuração de créditos sobre as aquisições de vacinas veterinárias classificadas na subposição 3002.30 da NCM.

Logo, resta claro que não houve a comprovação da legitimidade do crédito pleiteado.

Além disso, a Fiscalização apontou que a aquisição de **vacinas veterinárias** classificadas na subposição 3002.30 da NCM, parte do crédito extemporâneo pleiteado pela recorrente, estão sujeitas à incidência das contribuições à alíquota zero e, dessa forma, é vedada a apuração de créditos do regime não cumulativo calculados sobre os valores das aquisições, entendimento com o qual concordo plenamente, conforme já assinalado neste voto, o qual corroboro novamente.

As vacinas veterinárias, conforme consignado pela Fiscalização no Relatório Fiscal (fl. 1118), classificadas na subposição 3002.30 na NCM, **não se enquadram na Lei 10.147/2000, não sendo submetidas à tributação monofásica**, e sim à **alíquota zero** em toda a cadeia produtiva, sendo tratadas na Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso VII.

Além de não evidenciar a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, parte do suposto crédito extemporâneo se referir à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina), a recorrente ainda não atendeu às formalidades dispostas na legislação para o aproveitamento de crédito extemporâneo, como a retificação da EFD-Contribuições do período do crédito extemporâneo pleiteado, com a discriminação de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores, com os dados e no leiaute exigido pela legislação, o que consiste em mais um motivo para manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

No Relatório Fiscal, às fls. 1122-1130, a Fiscalização citou toda **legislação que impõe a retificação da escrituração fiscal**, tanto a Dacon como a EFD-Contribuições, no caso de escrituração de crédito extemporâneo.

Há decisões recentes da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho no sentido de **ser necessária a retificação da escrituração fiscal** no caso de registro de **crédito extemporâneo das contribuições em comento**, como o acórdão n. **9303-014.842**, sessão de **14 de março de 2024** e n. **9303.014.779**, sessão de **14 de março de 2024**, cujas ementas seguem parcialmente transcritas:

Acórdão 9303-014.842, sessão de 14/03/2024, relator conselheiro Vinícius Guimarães

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

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos

respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais. (...)

**Acórdão n. 9303.014.779, sessão de 14/03/2024, redator designado conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho**

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais. (...)

Também recentemente, foi proferido, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, o acórdão **3302-014.501**, sessão de 19 de junho de 2024, sob a relatoria do eminente conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, cuja ementa segue parcialmente transcrita:

**AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente.

**Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições.**

**O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras. (...)**

Preferiu a recorrente, de forma distinta da prevista na legislação, tão somente **registrar o alegado crédito extemporâneo diretamente nos campos referentes a “Ajustes” da escrituração fiscal**, no mês de **setembro de 2015**, sem discriminar, com todos os dados necessários, as NF-e emitidas pelos fornecedores que evidenciam a legitimidade do crédito pleiteado, em vez de cumprir o procedimento disposto na legislação, vale dizer, retificar Dacon ou EFD-Contribuições referente ao período do crédito pleiteado, com a inserção das informações de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores dos produtos adquiridos, os quais a recorrente considerou como insumos.

Infere-se, portanto, que a autoridade fiscal glosou os créditos extemporâneos em apreço em razão de (i) a recorrente não ter evidenciado a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, mediante a apresentação de todos os documentos solicitados no curso da ação fiscal, (ii) porque parte do suposto crédito extemporâneo se refere à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina veterinária), e, por último, (iii) porquanto a recorrente não atendeu às formalidades dispostas na legislação para o aproveitamento de crédito extemporâneo, como a retificação da Dacon ou da EFD-Contribuições do período do crédito extemporâneo pleiteado, com a discriminação de todas as NF-e emitidas pelos fornecedores, com os seus dados pertinentes e no leiaute exigido pela legislação.

Logo, forte nesses argumentos, mantenho as glosas dos créditos extemporâneos efetuadas pela autoridade fiscal. (...)

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas concernentes:

- 1) à aquisição de medidores e de termômetros, discriminados no voto;
- 2) a serviço movimentação cross docking;
- 3) a serviços de repaletização;
- 4) a aluguéis de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras;
- 5) 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;
- 6) 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.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Wagner Mota Momesso de Oliveira**