



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.905393/2020-39
ACÓRDÃO	3202-002.070 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as locações de uniformes para os trabalhadores manipuladores de alimentos e a contratação de serviço movimentação *cross docking*.

ALUGUEL DE EMPILHADEIRA, CAMINHÃO MUNCK, TRANSPALETEIRA, VEÍCULO CARGA, TRATOR CALDEIRA E RETROESCAVADEIRA UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira, 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 dessas contribuições, 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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 15 de outubro 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, Francisca Elizabeth Barreto (substituta integral), Onizia de

Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, substituído pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

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. 2366-2451:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Não Cumulativa apurada no 4º trimestre de 2015 no valor de R\$75.135.608,26 – PER com o Demonstrativo de Crédito nº 38528.02306.230719.1.5.19-2020, cumulado com Declarações de Compensação.

Segundo consta do Relatório Fiscal anexado às folhas 1113/1327, 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 4º 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 13369.722990/2020-65, 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 eletrônico às folhas 1335/1340, 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 (fl. 10), 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 adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009.
- em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 977 (art. 520 da IN RFB nº 1.911, de 2019), 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

Segundo os autuantes, na EFD-Contribuições os créditos ordinários equivalentes à base de cálculo de R\$452.754.150,30 em outubro, R\$198.325.167,88 em novembro e R\$203.911.709,09 em dezembro e os créditos presumidos equivalentes à base de cálculo de R\$401.421.319,19 em dezembro foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal. Assim, “resumindo, R\$1.256.412.346,46 em base de cálculo foram informadas em 6 linhas de ajustes, deixando de informar as milhares de operações supostamente com direito a crédito”.

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.

Também em resposta ao referido item 24, apresentou as planilhas “10 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, “11 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx” e “12

REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, segundo as quais nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510) foram informados valores a título de crédito extemporâneo originado de: (i) “Vacinas e Medicamentos”; (ii) “Aquisições de Serviços referente EPIS”; (iii) “Reforma de Pallets”; (iv) “Aquisições de Maravalhas”; (v) “Combustíveis e Lubrificantes”; (vi) “Desinfetantes”; (vii) “Produtos de Limpeza”; (viii) “Acréscimo de Lançamentos Manuais - Crédito Extemporâneo”; (ix) “Apropriação de crédito referente estorno em duplicidade sobre insumos agropecuários”; e (x) “Aquisição de Insumo - Combustíveis/lubrificantes/desinfetante/produtos Limpeza”.

Os autuantes afirmam que em diversos arquivos apresentados pela fiscalizada, onde estão discriminados os créditos extemporâneos, não foi possível identificá-los univocamente porque não continham o CNPJ do fornecedor, a chave e a data de emissão da nota fiscal. Nem mesmo o arquivo que deveria conter as informações a respeito de medicamentos e vacinas continha o CNPJ do fornecedor, a data de emissão da nota, a chave da nota fiscal eletrônica ou o número do item.

Em seguida, após detalhar o conteúdo dos arquivos anexados pela contribuinte com as explicações do crédito extemporâneo do PIS e da Cofins, os autuantes tecem comentários sobre os itens cujos créditos foram glosados e os que foram admitidos no Relatório Fiscal.

Quanto aos EPI, mais de 80% (oitenta por cento) dos serviços listados nos arquivos referem-se a aluguel de uniformes, sem previsão legal para o creditamento. Já os valores constantes dos arquivos “11 2015 EXT INSUMOS PRODUTOS QUIMICOS.xlsx e 11 2015 EXT SERVICOS LIMPEZA E HIGIENIZACAO.xlsx” (fl. 261) não foram incluídos nos ajustes nem em outros registros da EFD-Contribuições, razão pela qual não fazem parte do crédito apurado e não foram considerados pelos autuantes.

Por sua vez, pequena parcela dos valores informados na planilha “10 11 2015 Serviço Limpeza Hig” refere-se a serviços cujos créditos são admissíveis, caracterizando o direito ao crédito.

O conteúdo constante da planilha 24 do arquivo “12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx”, referente a “Aquisição de Insumo - Combustíveis/lubrificantes/desinfetante/produtos Limpeza”, não trata de crédito extemporâneo, e sim de aquisições no próprio período, sem restrições ao creditamento. Desta forma, embora tenha sido somado aos créditos extemporâneos na apuração da contribuinte, teve o seu valor reconhecido na apuração.

Ao final do item IV.III.1.2 do Relatório fiscal constam os valores dos ajustes relativos a créditos extemporâneos admitidos pelos autuantes.

IV.III.1.2.2.1 Dos produtos e serviços cujo crédito ordinário foi informado extemporaneamente

Os autuantes descrevem os procedimentos adotados na fiscalização e as dificuldades encontradas para análise quanto à possibilidade de crédito sobre as aquisições das mercadorias apresentadas. Afirmam que, “considerando que não foi informada a data de emissão, o CNPJ do emitente, a chave da nota fiscal eletrônica e nem o item da nota fiscal, foi constatada a impossibilidade de garantir que tais notas fiscais já não tivessem sido objeto de pedidos anteriores de crédito nos períodos pretensamente da ocorrência das transações. Tentativas de localização das notas fiscais com as informações fornecidas foram incapazes de localizá-las pela falta de informações relevantes”.

Desta forma, pelo Termo de Constatação e Intimação Fiscal 002/2020 (fls. 422 e seguintes), a contribuinte foi novamente intimada 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 resposta da contribuinte encontra-se à folha 435 e seguintes, com arquivos sem chave da nota fiscal eletrônica nas folhas 482, 483 e 484.

Informou estar apresentando “as planilhas contendo as informações referente às aquisições de vacinas, maravalha, EPIS, produtos químicos e demais materiais onde houve o crédito extemporâneo.” Estão anexados nas folhas 497 e 498 arquivos não pagináveis “10 2015”, contendo os arquivos “10 2015 Extemporaneo EPIS.xlsb” e “10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb”, e “11 2015”, contendo os arquivos “11 2015 Extemporaneo Produtos Quimicos.xlsb” e “11 2015 Extemporaneos Diversos.xlsb”.

Em relação aos referidos arquivos, as autoridades fiscais alegam que:

No caso do arquivo 10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb foram localizados diversos registros consolidados contendo informações semelhantes às contidas em notas fiscais, levando-se em conta a descrição genérica “maravalha” e o fornecedor. Não é possível garantir que os documentos em tela não tenham sido repetidos em relação a informações na EFD-Contribuições dos períodos anteriores porque as informações em tela constam de registros consolidados C190 contendo diversas notas fiscais, mas não sendo identificadas quais foram somadas para a obtenção do valor informado.

Com relação às notas fiscais onde houve informação da chave, estas são localizadas se pesquisada somente a chave, mas o item informado ou não existe ou se refere a bem muito diferente do descrito no arquivo, também não coincidindo os valores. Pior, na grande parte dos casos, a descrição apresentada não consta em nenhum dos itens da nota fiscal encontrada.

Assim, análise automatizada simples não permite confirmar que os arquivos informados representam aquisições dos bens listados, muito menos que poderiam ter direito a crédito se tivessem sido informados mediante retificação das EFD-Contribuições correspondentes.

IV.III.1.2.2.2 Da impossibilidade de crédito presumido sobre aquisições para revenda

Na planilha 17 do arquivo “12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx” relativo a dezembro de 2015, à folha 259, a contribuinte justifica o creditamento extemporâneo de valores de estornos supostamente feitos a maior, relativos a créditos presumidos de PIS e Cofins sobre revenda, com alíquotas de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins.

Entende que, “segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para industrialização e revenda permite um crédito de 3,23%. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 2,31%”. Desta forma, haveria um crédito sobre as aquisições para revenda de milho, rações, lecitina, farinha micronizada e casca de soja, tendo como base legal o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Todavia, segundo os autuantes, a remissão ao inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, restringe a aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos bens utilizados como insumos, não havendo previsão para o aproveitamento de crédito presumido calculado sobre bens adquiridos para revenda, como pretende a contribuinte.

Na célula B13 da referida planilha 17, há, ainda, o seguinte comentário feito pela contribuinte: “Segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para a revenda não permite o crédito. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 5,55%.”

Porém, os autuante concluem que “o que deve ser estornado é o que foi creditado sem direito a creditamento. Se foi creditado 5,55%, esta é a alíquota do estorno. Porém, se valor diferente foi creditado, é este valor creditado que deve ser estornado, devido à ausência de qualquer direito creditório”.

Acrescentam, ainda, que o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, restringia a apuração do referido crédito presumido aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração, o que, de pronto, já elimina a possibilidade de apuração, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, de quaisquer créditos referentes a aquisições de períodos anteriores.

Outro motivo para a impossibilidade de aproveitamento extemporâneo dos créditos reside no fato de que todos os períodos de apuração já foram objeto de fiscalização e de reconhecimento de direito creditório por parte do Fisco, objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

Assim, segundo os autuantes, além de obrigatória a retificação da EFD-Contribuições, determinada pela IN RFB nº 1.252/2012, “nem se a contribuinte pretendesse retificar suas EFD-Contribuições, nem mesmo neste caso, a legislação permite que sejam alterados créditos que tenham sido objeto de verificação fiscal”.

Nos processos listados no Relatório Fiscal, relativos ao período compreendido entre o 1º trimestre de 2011 e o 3º trimestre de 2015, “o tema do crédito presumido admitido pelas Leis nº 10.925/2004, nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010 e os estornos das incorreções foi objeto de complexo e detalhado exame e lançamento. Não só não houve excesso de estorno como também houve lançamento relativo a crédito apurado indevidamente, no mínimo glosa do excesso”.

Como as EFD-Contribuições retificadoras foram transmitidas em 2019, “não é razoável admitir-se nova discussão, que não aquela já estabelecida nos citados processos, sobre assunto já exaustivamente tratado. Seria uma espécie de nova instância de julgamento para aqueles processos”.

IV.III.1.2.3 Da impossibilidade do creditamento extemporâneo sem a retificação dos Dacon e EFD-Contribuições respectivos

Os autuantes destacam a impossibilidade de apuração dos créditos extemporâneos na ausência de retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições e, se for o caso, das DCTF dos períodos em que se originaram. Esse é “entendimento cristalino” da RFB, 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.

Aduzem que “o caso tratado neste processo é mais uma demonstração da necessidade de tratamento dos créditos extemporâneos na EFD-Contribuições do período correto. Os períodos afetados pelos supostos créditos extemporâneos já foram objeto de fiscalização. Se corretamente realizada a retificação, teriam sido analisados naquela ocasião caso as alterações tivessem ocorrido antes do início da fiscalização. Se ocorrido após, as retificações não seriam admissíveis, salvo se tivessem ocorrido em atendimento a intimação fiscal, conforme definido no art. 11 da IN RFB 1.252/2012”.

De toda forma, os períodos afetados já foram objeto de exame em procedimento de fiscalização e de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação nos processos citados no Relatório Fiscal, sendo vedada a retificação da EFD-Contribuições tendente a aumentar o crédito, conforme estabelece a IN RFB nº 1.252/2012, art. 11, §2º, inciso III.

IV.III.1.2.4 Da inexistência de direito ao crédito extemporâneo informado

IV.III.1.3 Créditos Informados nos Ajustes em Desacordo com a Legislação e Consolidação dos Ajustes de Acréscimo

No item IV.III.1.2.4 estão sintetizadas as razões pelas quais o direito ao crédito extemporâneo foi considerado inexistente.

Os agentes do Fisco admitiram os créditos apurados sobre a aquisição de serviços de lavanderia (identificados como serviço lavanderia e lavagem de uniformes, serviço avaria uniformes, serviço confecção/conserto de uniforme), obrigatórios por destinarem-se a manipuladores de alimentos, tendo em vista o estabelecido no anexo da Resolução RDC nº 216/2004, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, item 4.6.3.

Por sua vez, foram negados os créditos apurados sobre a aquisição de serviços de administração de vestiários (sem relação com insumos), aluguel de uniformes e locação de uniformes higienizados (por não haver previsão na legislação, que admite apenas créditos sobre a locação de máquinas e equipamentos), medicamentos (vacinas à alíquota zero) e produtos químicos (em relação aos quais não foi apresentado qualquer anexo com a descrição do que foi adquirido, que permitisse verificar a que mercadorias se referem).

No item IV.III.1.3 foram consolidados os ajustes positivos de crédito.

IV.III.1.4 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.1.4.1 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 04-trim 2015 de folha 1091, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado.

IV.III.1.4.2 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 04-trim 2015 de folha 1091, na qual foi apresentado o enquadramento legal de cada item glosado (no caso de aquisição de açúcar, o bem foi glosado por enquadramento no art. 1º, inciso XXII, da Lei nº 10.925/2004, conforme planilha específica, “GLOSA DE AÇÚCAR”).

– aquisições de leite cru junto a pessoas físicas. Tendo em vista as alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela Lei nº 13.137/2015, e como a atuada não era habilitada no programa instituído pelo art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004, fazia jus apenas a 20% das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins); tendo apurado créditos à alíquota de 0,99% e 4,56%, respectivamente, as diferenças foram glosadas.

– aquisições de carne de porco (NCM 02091021) em outubro de 2015, pois a atuada creditou-se à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), mas a mercadoria sujeitava-se à alíquota zero por força da Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XIX.

– aquisições de vacinas veterinárias enquadradas no art. 1º, inc. XII, da Lei nº 10.925, de 2004, e sobre os químicos do capítulo 29 da NCM enquadrados no art. 1º, inc. I, do Decreto nº 6.426, de 2008, constantes do ANEXO 01.

– 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.1.4.3 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.

Em especial foram glosados serviços de movimentação cross docking, que ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, e que 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”.

IV.III.1.4.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2

Trata-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 desembaraço aduaneiro e os estabelecimentos da contribuinte.

IV.III.1.4.5 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.1.5 - Consolidação dos ajustes de redução

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

Nesse 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 em decorrência das glosas, houve saldo devedor em todos os meses, objeto de autos 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 13369.722990/2020-65.

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.2 – Da Reunião de Feitos com o Processo Administrativo nº 13369.722990/2020-65 para Julgamento Conjunto

As razões que fundamentaram a glosa do direito creditório possuem a mesma motivação do Auto de Infração, que culminou com impugnação apresentada no processo administrativo nº 13369.722990/2020-65, sendo imprescindível o julgamento conjunto do presente processo com o processo correlato.

O presente indeferimento é concernente à apuração de PIS/COFINS relativa ao 4º trimestre de 2015, decorrendo de continuidade de fiscalização dos anos anteriores, e que culminou com o Auto de Infração mencionado.

I.3 – Da Nulidade em face de Concomitância de Tramitação com Auto de Infração

O Despacho Decisório ora combatido é nulo, vez que qualquer decisão referente à matéria discutida no Auto de Infração 13369.722990/2020-65 deve ser proferida somente após seu respectivo trânsito em julgado, ou seja, depois de seu desfecho.

Nulo, vez que se pauta em Auto de Infração que ainda está em discussão, tendo como alicerce um ato administrativo precário, ou seja, que não é definitivo, ainda mais, com fortes razões de fato e de direito para ser totalmente modificado, revertido em favor da ora Manifestante.

Desta forma, requer-se que o Despacho Decisório ora atacado seja declarado nulo de pleno direito, e caso este não seja o entendimento a ser adotado, deverão ser suspensos seus efeitos até que o processo que cuida diretamente do Auto de Infração (13369.722990/2020-65) seja definitivamente julgado, ou ainda que o julgamento deste se dê de maneira conjunta com aquele.

III – DAS PRELIMINARES MERITÓRIAS DAS RAZÕES DE ANULAÇÃO

III.1 Da Ausência de Busca da Verdade Material e da Indevida Inversão do Ônus da Prova.

Em se tratando de lançamento tributário de ofício, formalizado através de Auto de Infração, o ônus da prova incumbe a quem alega o descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Mas no presente caso o próprio autuante é quem declara que o lançamento por ele formalizado fundamenta-se na inexistência de prova da impugnante acerca da regularidade e cumprimento de obrigações tributárias, pelo que denota, desde logo, que a motivação da autuação padecerá de vício formal intransponível.

Não se está a tratar de pedidos de ressarcimento, cujos créditos a impugnante deve fazer prova, mas de lançamento de ofício de créditos tributários, pelo que se caracteriza a nulidade por erro de motivação da presente autuação, o que desde logo se requer.

III.2 – Ofensa ao Artigo 142 do CTN. Da Ausência de Fundamentação Amparada por Laudo Técnico. Ausência de Reclassificação

Não houve por parte da Fiscalização qualquer esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Muito pelo contrário, apenas desconsiderou a classificação realizada pela impugnante com base em presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico quanto à natureza dos produtos autuados.

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 impugnante o ônus de comprovar a correta classificação fiscal de cada um dos produtos autuados, no exíguo prazo de 30 dias, ferindo o princípio da verdade material.

Portanto, o procedimento adotado pela Fiscalização para a lavratura do presente lançamento é nulo, ante ao inequívoco desrespeito ao artigo 142 do CTN e indevida inversão do ônus da prova.

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.

Ademais, considerando que a impugnante apresentará comprovações técnicas sobre os seus produtos, deve ser aplicado o disposto no artigo 112 do CTN, que estabelece que, em casos de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, a posição do contribuinte deve prevalecer.

IV – Das Razões de Cancelamento – Defesa Direta Meritória

IV. 1. Das Premissas de Defesa

Antes de passar especificamente à contestação da glosas, segundo a impugnante “impende-se, ainda que brevemente, o estabelecimento das premissas e princípios que norteiam as normas de incidência desse particular tipo de apuração, quer de natureza de estrutura, que prescrevem os arquétipos constitucionais, quer as de conduta, que prescrevem as regra-matrizes tributárias, e sua correlação com a atividade social da impugnante”. Assim, discorre sobre a apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade.

A manifestante tece algumas considerações sobre o conceito de insumo adotado pela legislação do PIS/Pasep e da Cofins, com especial enfoque na recente pacificação do tema pelo STJ, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Assim, conclui que todas as despesas e custos necessários à consecução do objetivo social garantem o direito ao desconto dos créditos das aludidas contribuições, e tendo em vista que a base imponible do PIS e da Cofins é composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica, todas as despesas necessárias para a geração desta grandeza econômica devem ser consideradas para fins de aproveitamento creditício.

Dada a complexidade, e para fins de otimização da Impugnação, e ainda, no exercício do princípio da economia processual, a contribuinte se reportará às informações devidamente já prestadas nos respectivos atendimentos das Intimações formuladas no decorrer de todo o Procedimento Fiscal, em especial, àquelas juntadas às fls. 18/84, 194/298, 310/414 e 592/1092.

IV.II Das Infrações Autuadas

IV.II.1 Infrações Relacionadas às Bases de Cálculo

IV.II.1.1 Omissões sobre Receitas Financeiras (Item VI,II do Relatório Fiscal)

Amparados apenas numa interpretação parcial da Solução de Consulta Cosit nº 166/2017, os autuantes exigiram créditos de PIS e Cofins incidentes sobre supostas receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais de origem trabalhista e cível, sob o argumento de que tais provisões de juros deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Contudo, a impugnante alega que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, nos termos definidos pela atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, não se configurando a materialidade da tributação do PIS e da Cofins. Nem todo aferimento de valores se constitui como receita tributável, à medida em que o arquétipo constitucional destas contribuições exige que “o ingresso financeiro deva se integrar no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, ainda que temporariamente”.

Os montantes de juros e a correção monetária visam apenas reconstituir o poder da moeda, de maneira que o capital não sofra decréscimo monetário pelo transcurso do tempo. Logo, não se configuram como acréscimo, pelo que não se pode cogitar de receita nova a ensejar tributação.

Além disso, apenas por ocasião da efetiva solução de continuidade dos processos correlatos, decididos em favor do litigante e efetivamente a ele disponibilizados, é que se cogitaria da tributação, vez que a partir de então o crédito seria líquido e certo. Em se tratando, no presente caso, de créditos ilíquidos e incertos, não se pode cogitar de receitas, mas tão somente de expectativa de sua realização.

IV.II.1.1.2 Da Ausência de Materialidade em Face da Inexistência de Receita Nova Tributável

O escólio da suposta tributação viria da regra geral de ciência contábil, que titula como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado. Contudo, nem tudo o que é receita para fins contábeis é receita tributável para fins de PIS e Cofins.

Embora as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tenham expandido a base de cálculo do “faturamento/receita bruta” para o “total de receitas”, não expandiu a abrangência do conteúdo e alcance do que se constitui como receita tributável, entendimento ratificado pelo STF, por ocasião do julgamento do RE

606.107/RS, proferido em sede de repercussão geral, no sentido de que o conceito de renda tem matriz constitucional, não se confundindo com demais normas, notadamente de caráter contábil.

Em que pese o objeto daquele julgamento vinculante ser distinto do presente caso, estabelece critérios claros e incontestáveis, não somente na conceituação da receita tributável, como também, diretamente concernente ao presente caso, no sentido de que receitas advindas de reversão de custos ou despesas possuem os exatos efeitos da correção monetária, vale dizer, são meramente recompositoras de condição monetária (e patrimonial) anterior.

IV.II.1.1.2 – Da Ausência de Materialidade em Face da Mera Expectativa de Receita

Também se configura a ilegalidade do lançamento em razão de se verificar a inocorrência da incidência no que diz com seu critério temporal, à medida em que a disponibilidade jurídica sobre a respectiva receita somente ocorre no momento em que se torna líquida e certa.

Há duas, e somente duas, formas de reconhecimento de resultado de operações contábeis: regime de caixa e regime de competência; e nenhuma das modalidades revela a expectativa de um direito. Em ambas, a receita decorre ou de um direito efetivamente realizado (regime de caixa), ou de um direito a ser realizado (regime de competência), mas em ambos os casos a pré-constituição do direito é um requisito para reconhecimento do resultado.

No caso de depósitos judiciais cujas demandas correlatas ainda se encontram em andamento, não há um direito, mas a expectativa de um direito ao qual corresponde uma expectativa de receita. Noutras palavras, inexistente a materialidade da regra-matriz de incidência, não sendo, por isso, tributável.

IV.II.1.2 Omissões sobre a Classificação Fiscal (Item VI.I do TDPF)

IV.II.1.2.1 – Breve Resumo da Discussão – Carnes

Segundo a impugnante, a Fiscalização entende que apenas por serem adicionadas de temperos, por meio de salmoura, as carnes cruas não podem ser classificadas do Capítulo 2 (“carnes e miudezas comestíveis”), devendo ser classificadas no Capítulo 16 (“preparações de carne”), sendo relevante a quantidade de temperos ou como eles interagem na carne. Assim, uma única gota de salmoura levaria ao desenquadramento das carnes do Capítulo 2 para enquadrá-las no Capítulo 16.

Porém, a impugnante afirma que o Capítulo 2 se aplica às carnes cruas em geral, enquanto o Capítulo 16 é apenas destinado às “preparações de carne”, no qual são classificados os produtos diversos que, após tratamentos industriais mais complexos, transformam-se em alimentos preparados para consumo.

Aduz que o seu posicionamento está fundamentadamente embasado (i) na natureza de seus produtos, demonstrada por meio de laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) e de outros institutos; (ii) nas Regras de Interpretação do

Sistema Harmonizado de Designação e Codificação das Mercadorias (“RGIs/SH”); (iii) nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”); (iv) nos Pareceres da Organização Mundial das Aduanas (“OMA”); e (v) em práticas internacionais, exemplificadas por meio do posicionamento do México sobre o tema.

A manifestante afirma que os posicionamentos nos laudos exarados pelo INT devem ser considerados em suas competências técnicas, nos termos do artigo 106 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, replicado pelo artigo 30 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972; e que os técnicos do INT concluíram, de modo inafastável, que a mera adição de temperos às carnes cruas, por meio da salmoura, não as transforma em outros produtos e não as torna aptas ao consumo.

IV.II.1.2.2 Classificação Fiscal de Mercadorias

A classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCs e Notas Complementares constante da TEC, conforme previsto no artigo 15 e seguintes do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010. Para que se realize a correta classificação fiscal dos produtos na NCM, as regras da NESH são adotadas como um balizador, sempre que houver uma lacuna a ser preenchida, porém, de forma subsidiária. Em hipótese alguma a NESH deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal.

IV.II.1.2.3 – Carnes “Temperadas”

Visando facilitar a diferenciação entre ambos os produtos, a impugnante apresenta fotos de produtos que fabrica e os classifica na posição 16 da NCM; e a título exemplificativo, fotos de produtos classificados no Capítulo 2, nas posições 02.03 e 02.07 da NCM, com informações sobre os seus ingredientes antes de serem submetidos ao processo de conservação por congelamento, mas já submetidos à salmoura.

Apresenta, também, as informações técnicas principais dos produtos comercializados, as quais serão adotadas como parâmetro para a classificação fiscal de todas as carnes constantes da autuação, independente de eventuais diferenças que elas possam ter de ingredientes, pois todos os produtos consistem em carnes in natura (cruas = não cozidas).

Assim, está convicta de que o fato de serem adicionados temperos às carnes por ela comercializadas não as transforma em outro produto e não é fator determinante para a sua reclassificação fiscal, já que se trata de produtos cárneos, inteiros, cortados ou desossados, não cozidos, congelados e submetidos à salmoura, que não altera a natureza da carne e a mantém crua.

Entende que o seu posicionamento resta esclarecido por laudos técnicos e periciais que traz em anexo, inclusive laudos técnicos atualizados sobre a natureza dos seus produtos e dos respectivos processos produtivos, obtidos pela impugnante diante das recentes autuações fiscais sofridas.

Em especial, cita relatórios do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) que em 2020 elaborou minuciosa análise sobre 5 (cinco) produtos crus fabricados pela impugnante, a serem adotados pela Administração Pública nos termos de suas competências técnicas (art. 106 da Lei nº 4.502/64 e art. 30 do Decreto nº 70.235/72):

- (i) Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado (Anexo 03 – Documentos Comprobatórios 01 às folhas 1614/1659);
- (ii) Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado (Anexo 04 – Documentos Comprobatórios 02 às folhas 1660/1708);
- (iii) Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado (Anexo 05 – Documentos Comprobatórios 03 às folhas 1709/1745);
- (iv) Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas (Anexo 06 – Documentos Comprobatórios às folhas 1746/1785); e
- (v) Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado (Anexo 07 – Documentos Comprobatórios 05 às folhas 1786/1836).

E para realçar a distinção entre os produtos temperados crus e outros produtos efetivamente preparados/transformados pela impugnante, apresenta, ainda, o Relatório Técnico nº 291/20, referente à Mortadela de Frango (Anexo 08 – Documentos Comprobatórios 06 às folhas 1837/1860).

Acrescenta que nenhuma das carnes recebeu adição de nitritos ou nitratos, e que o termo “in natura” tem por objetivo qualificar as carnes como não cozidas ou sujeitas a outros processos químicos que lhes modifiquem a natureza, ou seja, não se utiliza referido termo para caracterizar a temperatura da carne como em “estado natural”, sinônimo de “fresca”.

Diz que: (i) os textos do capítulo 2 descrevem, literal e nominalmente, os produtos por ela comercializados; (ii) não há nenhuma Nota que invalide a classificação fiscal adotada para seus produtos, carnes bovinas, suínas, carnes e miudezas de aves, no Capítulo 2; e (iii) como decorrência da aplicação da RGI 1, em especial pelos textos das posições (02.03 e 02.07), dúvidas não restam quanto à correta classificação fiscal dos citados produtos nas posições onde se encontram originalmente classificados, não havendo que se cogitar da aplicação do Capítulo 16, como pretende a Fiscalização.

Nesse sentido, alega que, pela análise dos textos das posições constantes do Capítulo 16, verifica-se que eles não tratam, literal ou nominalmente, dos produtos objeto deste litígio, e que, pela interpretação literal da Nota 1 do Capítulo 16, as carnes comercializadas encontram-se devidamente enquadradas no Capítulo 2, já que não estão abrangidas pelo Capítulo 16.

O equívoco cometido pela Fiscalização decorreu da análise descontextualizada do trecho das Considerações Gerais que dispõe que as carnes e miudezas incluem-se no Capítulo 16 “quando se apresentem cozidas de qualquer maneira (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo”. A interpretação correta seria que, caso as carnes sejam conservadas ou preparadas por qualquer processo não mencionado no Capítulo 2, elas se enquadram no Capítulo 16.

Afirma que, uma vez que todos “os produtos comercializados pela impugnante são congelados (modo de conservação), inteiros, cortados ou desossados (modos de preparo), e passam por salmoura”, não haveria que se perquirir se eles também são temperados de outra forma ou não, dado que irrelevante; e que não há uma previsão expressa no sentido de que as carnes temperadas não possam se enquadrar em referido Capítulo.

Aduz que a Nesh não é capaz de infirmar a correção das NCMs adotadas pela impugnante na comercialização de seus produtos, sendo legítima, portanto, a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins na sua comercialização.

O Despacho Decisório Recorrido falhou ao não considerar aspecto fundamental para a compreensão técnica dos produtos que se pretende reclassificar, pois não teceu qualquer comentário sobre o tratamento de salmoura dos produtos, corte/desossa e congelamento, e não deu atenção ao fato de que a “salmoura”, corte/desossa e congelamento são processos expressamente previstos para tratamento das carnes cruas, classificadas no Capítulo 2, seja pela aplicação das RGIs, seja pela NESH.

Conclui que dúvidas não restam, portanto, quanto à correção da adoção do Capítulo 2 para os produtos sob discussão, com base na aplicação da RGI 1, mas passa a analisar a aplicação das RGI 2 (b), RGI 3 (a) e RGI 6, que, segundo alega, seriam aplicáveis ao seu caso. E tece considerações a fim de demonstrar que, ainda que a melhor técnica classificatória levasse em consideração apenas os comentários constantes da NESH e ignorasse os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo acima delineadas (como manda a RGI 1), ainda assim a correção da classificação fiscal adotada pela impugnante estaria comprovada.

IV.II.1.2.6 – Kits

A manifestante se insurge contra o entendimento fiscal de que “as carnes não poderiam estar enquadradas no Capítulo 2 e que a bolsa térmica deveria estar classificada na posição 42.02”.

Defende a adequação de sua classificação alegando que esta deve ser feita com base na RGI 3, conforme evidenciado pela RGI 2 b), e que assim sendo os artigos compostos devem ser classificados segundo a matéria que lhes confira a característica essencial, posto tratar o presente caso de “produtos acondicionados para venda a retalho”. Desta feita, defende que os kits de produtos alimentícios

possuem, entre outros produtos, as carnes temperadas que são o produto mais importante dos kits, dando-lhes a característica essencial. Por essa razão, conclui que a classificação no Capítulo 2 é a adequada.

IV.II.1.2.7 – Posição 1902

IV.II.1.2.8 – Correta Classificação Fiscal do Pão de Queijo

A manifestante afirma que, em que pese ter efetivamente revisitado o seu procedimento quanto ao produto pão de queijo, anteriormente por ela classificado na NCM 19.02, e considerar que assiste razão à Fiscalização quanto ao enquadramento do produto na NCM 1901.20.00, já tendo, inclusive, alterado o seu procedimento, o presente lançamento tributário não deve prevalecer, pois a Lei que garante a alíquota zero para os alimentos previstos na NCM 19.02 também a garante às NCMs 1901.20.00 e 1905.90.90 (NCMs identificadas pela Fiscalização como potencialmente aplicáveis ao produto sob análise), nos termos do art. 1º, inciso XVI da Lei nº 10.925/2004.

Defende, então, que os produtos classificados nos códigos NCM 19.02, 1901.20.00 e 1905.90.90 gozam de alíquota zero para a Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da classificação fiscal declarada na EFD Contribuições, na posição 19.02 ou nos códigos NCM 1901.20.00 e 1905.90.90.

IV.II.1.2.9 – Correta Classificação Fiscal das Tortas

Segundo a manifestante, classificou as tortas recheadas de carne que comercializa na posição 19.02 (“Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”).

Entretanto, a Fiscalização discordou, entendendo que deveriam ser classificadas na posição 1905 do Capítulo 19, referente a “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”; ou, subsidiariamente, na posição 1602 do Capítulo 16, referente às “Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos”.

A manifestante alega que, considerando que no texto da posição 19.02 não há indicação das tortas recheadas, remete-se às notas do capítulo 19 e da seção IV (seguindo a RGI 1) para afirmar que: “a presença de carnes na composição das tortas não invalida a classificação na NCM 19.02”; e não “há qualquer menção nas notas acima, referentes ao Capítulo 19, que exclua produtos tidos por aperitivo de serem classificados no referido Capítulo, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização”.

Assim, afirma que, com base na RGI 2 b), correto seria a manutenção dos produtos no Capítulo 19, “uma vez que a massa é o elemento principal de tais

produtos (...) sendo o recheio de carne apenas um acessório que lhe é agregado”. Por existir uma dúvida razoável, para tais casos, a RGI 2 evidencia a necessidade da leitura da RGI 3; e a RGI 3 b), por sua vez, esclarece que, quando a mercadoria for composta por produtos misturados, a classificação se dará pela matéria que lhe configura a característica mais essencial.

Não obstante, entende que poderia, ainda, socorrer-se da RGI 3 c), a qual esclarece que, na impossibilidade de definição com base nas regras anteriores, deve ser aplicada a classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, e considerando que a posição 19.02 está em último lugar em comparação à posição 16.02, cabe classificar seus produtos na posição 19.02.

IV.II.2. Infrações Relacionadas ao Crédito

IV.II.2.1 Créditos Presumidos de Atividades Agroindustriais

IV.II.2.1.1 Créditos Presumidos - Lei 12.058/09

Segundo a manifestante, 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 industrializaria e venderia produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM, bem como 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.

Ademais, os AFRB também alegaram que a aquisição de bens com suspensão da incidência das contribuições vedaria a tomada dos créditos presumidos, e que não haveria controle de estoque específico para a destinação dos produtos.

Quanto à tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições, a impugnante alega que os artigos 7º e 8º da então vigente IN RFB nº 977/2009 autorizavam expressamente o creditamento. O legislador claramente se refere aos insumos adquiridos por empresa industrial, permitindo que mesmo os produtos adquiridos com tributação diferenciada, neste caso por suspensão, sejam passíveis de creditamento por seu adquirente.

Quanto à alegação do Fisco de que a autuada negociou produtos classificados nos códigos NCM 02.01, 02.02 e 15.02, a impugnante defende que a vedação expressa no parágrafo único do artigo 6º da IN RFB nº 977/2009 diz respeito a produtos específicos, cuja industrialização resulta em produto cuja receita seja suspensa, e a BRF, neste caso, possui “enfoque do adquirente” destas mercadorias, e possui uma vasta gama de produtos adquiridos como insumos que não se encontram nas hipóteses de vedação previstas na legislação.

No que tange à afirmação da Autoridade Fiscal de que a impugnante não poderia ter se aproveitado dos créditos presumidos em decorrência da existência de alíquota zero dessas contribuições, a impugnante declara que fez os ajustes e

estornos necessários, corroborados pela própria Autoridade Fiscal, conforme trecho do Relatório Fiscal que transcreve.

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”.

IV.II.2.1.2 Créditos Presumidos – Lei 12.350/10

Segundo a manifestante, 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: (i) 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 (ii) 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, a Autoridade Fiscal teria se equivocado, pois as vedações em questão alcançam apenas alguns produtos adquiridos ou industrializados pela empresa, e não toda gama de produtos. Em relação ao supracitado artigo 5º, a impugnante afirma que tal vedação afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno. O crédito presumido pode ser calculado sobre as aquisições vinculadas às exportações que a empresa realiza periodicamente e que não necessariamente são realizadas na mesma competência dos créditos, até porque a legislação não impõe este requisito.

Com relação ao crédito presumido previsto no artigo 6º da IN RFB nº 1.157/2011, ao fazer remissão ao artigo 2º, IV, o dispositivo em questão vedaria o cálculo de crédito presumido apenas sobre operações praticadas no mercado interno decorrentes da venda de produtos classificados nos NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1.

Mas, novamente, a Autoridade administrativa incorre em erro, pois a impugnante aplicou as normas retro mencionadas que determinam as hipóteses de suspensão e incidências de PIS/Cofins em relação as operações de venda. Neste contexto, a impugnante possui condição de adquirente dessas mercadorias para

industrialização, as quais resultam produtos diversos, tributados ou não pelo PIS e Cofins.

Uma vez mais, cumpre informar que os ajustes de estorno devidos, apurados pela empresa, foram realizados na sua apuração de crédito e declarados em EFD-Contribuições sob forma de estornos e ajustes.

No mais, reitera o inexistente óbice criado pelas autoridades fiscais, e já mencionado no item anterior: a segregação das aquisições dos animais. A impugnante balizou todo o seu procedimento para tomada e controle de créditos no Parecer realizado por empresa independente especializada, cuja cópia compõe o Anexo 09.

IV.II.2.3 Créditos de Aquisições para Revenda e Insumos Alíquota Zero

Por serem tributadas à alíquota zero, foram glosados os créditos apurados sobre as aquisições dos seguintes itens para revenda, com a respectiva fundamentação:

- queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino (Lei 10.925, art. 1º, inc. XII, com redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012);
- óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi (Lei 10.925, art. 1º, inc. XXIII, incluído pela Lei nº 12.839, de 2013);
- margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi (Lei 10.925, art. 1º, inc. XXV, incluído pela Lei nº 12.839, de 2013).

Segundo a manifestante, por definição legal, a tributação com alíquota zero não significa não incidência ou isenção das contribuições. Em outras palavras, os produtos foram tributados. Independentemente da destinação destas mercadorias adquiridas e tributadas à alíquota zero, sem ônus financeiro, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária tais aquisições sofreram a incidência das contribuições e, desta forma, geram direito ao creditamento nas operações.

A manifestante afirma que em consulta, por amostragem, do arquivo EFD-Contribuições do período de novembro de 2015, especificamente no bloco C-180 – Consolidação de Notas fiscais, no item com o código da mercadoria “406791 - Descrição PRATO FATIADO INSTITUCIONAL”, identificou que este produto possui saída para revenda com a devida tributação do PIS e da Cofins (Lei 10.925, art. 1º, inc. XII).

Destarte, solicita o cancelamento das glosas, uma vez que não ocorreu averiguação do movimento de registro de saídas dos produtos mencionados, a fim de comprovar que houve tributação nas saídas, bem como também os insumos foram “tributados” na entrada, mesmo que por alíquota igual a zero.

O mesmo se alega em relação ao insumo “açúcar”, que faz parte do processo produtivo da impugnante, compondo um produto com saída tributada pelo

PIS/Cofins, restando o direito ao seu creditamento para que não gere um descompasso tributário.

Em seguida, defende-se da acusação de que teria classificado o açúcar incorretamente no código NCM 1701.13.00 (açúcar de cana mencionado na Nota 2 de subposição), passível de creditamento, quando o procedimento correto seria manter o NCM informado nas notas fiscais, NCMs 1701.14.00 (outros açúcares de cana) ou 1701.99.00 (outros açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido), os quais impossibilitam o creditamento do PIS e da Cofins.

A manifestante alega que a reclassificação do açúcar para o NCM 17.01.1300 teve como pressuposto a característica e a especificidade do item mencionado nas notas fiscais do fornecedor, pois nelas é apresentado um código NCM genérico (1701.14.00 e 1701.99.00), tratado como “outros açúcares”, sem que haja um descritivo claro e definitivo para o açúcar refinado.

Quanto à aquisição de leite cru fornecido por pessoa física, a glosa de créditos de PIS e Cofins está fundamentada no art. 8º, §3º, inciso V, da Lei nº 10.925/2004, mas para fins de direito ao creditamento o enquadramento correto está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, relacionado ao crédito presumido.

IV.II.2.3.4 Créditos Não Permitidos de Serviços

Os serviços utilizados pela contribuinte, tais como ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração, são essenciais e relevantes para a atividade da empresa em todas as fases da produção.

Como se vê, os Autos de Infração contrariam o entendimento assentado em sede do regime de recursos repetitivos do STJ, na medida em que prescreve entendimento restritivo ao conceito de insumo, que se revela ilegal.

IV.II.2.3.4.1 – Da Glosa do Serviço de Cross Docking

Esse serviço é imprescindível, essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela impugnante, e compreende o transbordo da carga de grandes caminhões para caminhões menores que fazem a entrega dos produtos, mantendo a refrigeração e a qualidade.

IV.II.2.3.4.2 – Da Glosa de Serviço de Locação de Uniformes

Esses serviços foram glosados no Relatório Fiscal sob a alegação de que inexistente base legal para permitir o creditamento. Mais uma vez o cerne da questão é o conceito de insumos e o entendimento restritivo utilizado pela fiscalização.

A contribuinte atua no ramo alimentício, e assim os uniformes e demais materiais utilizados pelos funcionários são inequivocamente essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo. É fato que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Aplicando-se o teste de subtração, é fácil identificar que a eliminação do serviço implica na impossibilidade da realização de sua atividade empresarial ou, pelo menos, causa perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil, restando comprovada a imprescindibilidade e a essencialidade do serviço.

IV.II.2.3.4.3 – Da Glosa do Serviço de Locação de Veículos

Ao defender-se da glosa dos créditos apurados sobre o serviço de locação de veículos, especialmente de empilhadeiras, a impugnante alega que os autuantes adotaram o simples, ultrapassado e restritivo argumento de que tal serviço não atende ao conceito de insumo.

IV.II.2.3.5 – Créditos Extemporâneos

Segundo a impugnante, o creditamento extemporâneo é muito comum quando se trata de empresa de grande porte e com complexo e variado processo produtivo, pois é praticamente impossível rastrear mensalmente a quantidade de insumos, bens e serviços adquiridos para a fabricação dos produtos, bem como variados itens, nomenclaturas e prestadores de serviços a quem a impugnante teria direito ao crédito.

Desta forma, identificou aquisições e serviços que dão direito ao crédito extemporâneo, correspondentes ao período de 2010 a 2015, e aproveitou tais valores, declarando-os na EFD-Contribuições do 4º trim/2015. Tal procedimento não onera ou prejudica o Fisco, pois são créditos escriturais sem direito a atualização financeira.

A fim de atestar que tais valores não foram aproveitados na apuração da data de entrada/compra, a impugnante contratou uma empresa especializada para validar os arquivos da EFD-Contribuições, em confronto com as planilhas de composição do crédito, de modo que se comprove que não houve tomada de créditos em duplicidade, bem como também verificar os dados constantes nas planilhas disponibilizadas ao Fisco (Anexo 10).

A alegação dos fiscais sobre a impossibilidade de validar as notas fiscais não deve prosperar, pois as principais e necessárias informações sobre a origem dos créditos e seu respectivo documento foi indicado. Como exemplo, a alegação de CNPJ do fornecedor, bastava solicitar o relatório do código de fornecedores que seria visivelmente possível validar cada documento, bem como atentar-se que para determinado período a indicação do nº da chave eletrônica da nota fiscal de aquisição não era obrigatória, bem como inexistente no caso de serviços.

A manifestante afirma que as autoridades fiscais questionaram a descrição genérica “maravalha”, bem como o mesmo nome “maravalha” aparecer na razão social do fornecedor, mas por se tratar de um produto cuja origem é de resíduos de madeira, não é incomum a utilização do nome como razão social comercial, conforme exemplo que menciona e demonstrativo com uma amostragem das checagens realizadas com relação ao crédito extemporâneo – Maravalhas.

(Doc_Comprobatorio –arquivo em excel - Check_Parcial_Descrição Maravalha 2015 – arquivo não paginável).

Algumas glosas vinculadas ao direito ao crédito, tais como crédito presumido, alíquota zero, serviços de EPIs, estornos, entre outros tipos de créditos, já foram tratados e explorados em defesa de itens específicos.

IV.II. 2.3.5.1. Da impossibilidade de Crédito Presumido sobre Aquisições para Revenda

No que tange ao crédito presumido sobre aquisições para revenda, a impugnante esclarece que apresentou espontaneamente a composição dos valores dos estornos complementares e que, de boa-fé, gostaria de aproveitar o procedimento de fiscalização para corrigir as informações dos períodos anteriores ao período fiscalizado.

Diferentemente do entendimento da fiscalização, as correções propostas não tinham intuito somente de aumentar os créditos, muito pelo contrário, já que se tratavam de complementos de estornos, os quais foram apurados em procedimentos internos de revisão e de acordo com a legislação vigente a cada produto. A empresa tem ciência dos procedimentos de fiscalização ao qual se submeteu, além dos processos administrativos dos quais aguarda o deslinde, e termina por informar que a proposta de correção teve como único intuito buscar a verdade material.

IV.II.2.3.5.2. Da Possibilidade do Creditamento Extemporâneo sem a Retificação dos Dacon e EFD-Contribuições

Ainda sobre o direito ao creditamento extemporâneo, rechaça a motivação apresentada pelas autoridades fiscais para não reconhecimento dos créditos, amparada na determinação de necessidade de retificação dos Dacon e EFD dos respectivos períodos de apuração, pois inexistente norma legal que imponha essa retificação para inclusão de créditos fora dos períodos de apuração a que se refiram.

Afirma que, desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias dos períodos relacionados com o crédito extemporâneo.

IV.II.2.3.5.3. Da Glosa ao Direito de Créditos Extemporâneos

Segundo a impugnante, nenhum creditamento foi aproveitado sem amparo legal e complementado por uma opinião externa:

- Vacinas e Medicamentos – o regime de tributação monofásico das vacinas gera direito ao crédito, quando utilizadas como insumo do processo produtivo, conforme parecer de auditoria independente que corrobora o seu entendimento (Anexo 11). Mesmo que a operação anterior esteja enquadrada no monofásico, não seria coerente e nem razoável a BRF adquirir o produto para uso próprio, que

não tem fins de revenda, sem poder tomar o devido crédito, já que será integrado ao custo do produto.

- Equipamentos de EPIs e serviços de EPIs – neste item estão incluídos o próprio uniforme, equipamentos de proteção individual, administração dos vestiários, serviços de lavanderia, conserto de uniformes, entre outros, todos vinculados à atividade da empresa, setor alimentício, o qual tem regras específicas e obrigatórias pela Anvisa. Para comprovação do direito a este crédito, contratou uma empresa para análise específica dos itens, bem como interpretação das normas (Anexo 12).

- Reforma de pallets – trata-se de serviço intrinsecamente ligado ao processo produtivo da BRF, já que são destinados a suportar grandes e diárias movimentações de carga. Neste particular, também solicitou um relatório elaborado por auditoria independente para que fosse realizado o estudo e viabilidade, dentro das normas, do direito ao crédito (Anexo 12).

- Maravalhas – material essencial na produção da BRF, utilizado nas camas do aviário, contribuindo para a criação e perda dos animais, conforme estudo dedicado por auditoria independente para análise do direito ao crédito (Anexo 12).

IV.II.2.3.5 – Créditos de Fretes

A impugnante alega que, mesmo para os produtos transportados sujeitos à alíquota zero ou suspensão das contribuições, tem direito à tomada de créditos, pois não há uma vinculação entre os créditos admissíveis referentes aos fretes e aqueles que tratam dos produtos transportados. Mesmo os produtos que possuem tributação diferenciada, os fretes relativos a essas aquisições possuem incidência de PIS e Cofins e, portanto, permitem o direito ao crédito das contribuições.

Conclui que os fretes contratados e os produtos transportados não guardam nenhum vínculo para fins de possibilidade de créditos, e não há qualquer menção a esse fato nas leis que permeiam os tributos.

A manifestante também contesta a glosa de fretes contratados após o desembaraço aduaneiro, para transporte de bens importados até os seus estabelecimentos, alegando que são efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

V. – Das Diligências

Na eventualidade de serem considerados insuficientes os diversos elementos de provas colacionados, a manifestante requer que seja determinada a realização de diligências para a comprovação de suas alegações, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, formulando os quesitos para fins de realização de diligência.

VI - Dos Pedidos

Ao final, a manifestante requer que seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se os Autos de Infração impugnados.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve crédito tributário, conforme a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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 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. 2459-2646, por meio do qual, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, pleiteia a reunião, para fins de julgamento em conjunto, com o processo administrativo **13369.722990/2020-65**, uma vez que as razões que fundamentaram a glosa do direito creditório possuem a mesma motivação do auto de infração, que culminou com impugnação e recurso voluntário apresentado no processo administrativo 13369.722990/2020-65, razão pela qual é imprescindível o julgamento conjunto do presente processo com o processo correlato.

Aduz ainda que é imperioso que a decisão a ser proferida nestes autos observe o que será decidido no processo administrativo nº 13369.722990/2020-65.

Ulteriormente, aduz que não houve, por parte da Fiscalização, esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

Sustenta que a Fiscalização apenas desconsiderou a classificação fiscal realizada pela recorrente com base em meras presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que não foi feita a reclassificação dos produtos, atribuindo-se à recorrente o ônus probatório que incumbe à Fiscalização.

Assevera que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”) que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo, devendo ser reformado, em razão da superficialidade na análise dos argumentos e comprovações trazidos por meio da impugnação, em violação ao princípio da verdade material.

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

- (i) créditos presumidos dispostos na Lei 12.058/2009 e créditos presumidos dispostos na Lei 12.350/2010;
- (ii) créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero, relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e à aquisição de leite cru de pessoa física;
- (iii) créditos relativos às aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo: ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados ao Relatório fiscal às fls. 1.194/1.195, serviços de *cross docking*, locação de uniformes e locação de veículos;

- (iv) créditos relativos a fretes;
- (v) créditos sobre fretes após desembarço aduaneiro para transporte de produtos com alíquota zero, suspensão das contribuições ou cujos créditos não foram admitidos; e
- (vi) créditos extemporâneos.

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).

Contesta a exigência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais, sustenta que os juros incidentes sobre depósitos judiciais de qualquer natureza não constituem receita nova, de sorte que o reconhecimento do ativo não altera a circunstância de que a disponibilidade jurídica sobre a respectiva receita somente ocorre no momento em que o valor dos juros em comento se torna líquido e certo, o que, em casos como o presente, ocorrerá somente ao final do litígio.

Defende a não aplicação da multa regulamentar, uma vez que o creditamento extemporâneo não caracterizou o tipo apto à subsunção de incidência da penalidade, na medida em que os créditos aproveitados extemporaneamente decorreram de revisão de apurações anteriormente formalizadas; bem como que cabe o cancelamento da multa regulamentar, porque lançada a multa de ofício relativa ao inadimplemento da obrigação principal, configurando a duplicidade de penalidade.

Por fim, destaca que as situações elencadas no acórdão recorrido demonstram o quanto peculiar é a atividade desenvolvida por ela, demandando análise detalhada do seu processo produtivo, para atestar quais os insumos relevantes e essenciais ao exercício de seu objeto social, e, por isso mesmo, requer a realização de diligência para a comprovação de suas alegações.

As matérias referentes à omissão de receita em razão da reclassificação fiscal de produtos, à exigência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras de variações monetárias ativas de depósitos judiciais ou extrajudiciais e, por último, à aplicação da multa regulamentar em razão da apresentação de informações inexatas na *Escrituração Fiscal Digital – Contribuições* (EFD-C), não são objeto do presente processo, apenas do processo principal cadastrado sob o número **13369.722990/2020-65**, razão pela qual não serão apreciadas 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.

Preliminar – reunião com o processo 13369.722990/2020-65

Preliminarmente, a recorrente pleiteia a reunião, para fins de julgamento em conjunto, com o processo administrativo **13369.722990/2020-65**, uma vez que as razões que fundamentaram a glosa do direito creditório possuem a mesma motivação do auto de infração, que culminou com impugnação e recurso voluntário apresentado no processo administrativo 13369.722990/2020-65, razão pela qual é imprescindível o julgamento conjunto do presente processo com o processo correlato.

Aduz ainda que é imperioso que a decisão a ser proferida nestes autos observe o que será decidido no processo administrativo nº 13369.722990/2020-65.

Com efeito, a legitimidade dos créditos em apreço, referentes ao 4º trimestre de 2015, foi analisada pelas autoridades fiscais no curso de procedimento fiscal que culminou na lavratura de autos de infrações da contribuição ao PIS e da Cofins, objeto do processo principal n. **13369.722990/2020-65**, razão pela qual impõe-se o julgamento em conjunto do presente processo com o aludido processo principal, devendo as conclusões lá apuradas acerca do saldo credor ou devedor das contribuições em comento referentes ao 4º trimestre de 2015 serem aplicadas ao presente processo concernente a pedido de ressarcimento e compensações do mesmo período.

Conforme consta do acórdão recorrido, o período sob exame, 4º 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 **13369.722990/2020-65**), em razão de glosas de créditos escriturados pela recorrente no 4º trimestre de 2015, tendo, ao final, apurado **saldo devedor da Cofins** em todos os períodos, bem como lançado valores da Cofins 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. **13369.722990/2020-65**:

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. Também foi constatada omissão quanto a receitas financeiras. 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 24259.33127.230719.1.5.18-8276, referente ao crédito do PIS/Pasep e de nº **38528.02306.230719.1.5.19-2020**, 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 13369.722990/2020-65.

O **presente Relatório Fiscal** também será utilizado como base para a **emissão de Despachos Decisórios** dos processos 10983.905392/2020-94 e **10983.905393/2020-39**, 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 **13369.722990/2020-65** para o **4º trimestre de 2015**, atinente à **Cofins**, 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 (**13369.722990/2020-65**), concernentes aos créditos das contribuições em tela por ela escriturados no período (4º trimestre de 2015), com vistas a demonstrar a legitimidade desses créditos.

Assim sendo, considerando que o recurso voluntário referente ao processo nº **13369.722990/2020-65** 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 Cofins referente ao 4º trimestre de 2015.

Logo, reproduzo a seguir parte da fundamentação do acórdão proferido no julgamento do recurso voluntário referente ao processo principal nº **13369.722990/2020-65**:

(...)

A recorrente aduz que não houve, por parte da Fiscalização, esforço em verificar a ocorrência do fato gerador e em determinar a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

Sustenta que a Fiscalização apenas desconsiderou a classificação fiscal realizada pela recorrente com base em meras presunções, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto, bem como que não foi feita a reclassificação dos produtos, atribuindo-se à recorrente o ônus probatório que incumbe à Fiscalização.

Assevera que a Fiscalização deixou de aplicar a correta metodologia para a classificação fiscal dos produtos na NCM, tendo-se limitado a indicar os textos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“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 e 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, reclassificação fiscal de determinados produtos e identificado receita financeira não oferecida à tributação das contribuições em tela, 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 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)

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo, devendo ser reformado, em razão da superficialidade na análise dos argumentos e comprovações trazidos por meio da impugnação, em violação ao princípio da verdade material.

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 concernentes à reunião de processos, à nulidade dos autos de infração e à nulidade do acórdão recorrido.

Créditos Presumidos dispostos na Lei 12.058/2009

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 à 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 adquiriu 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. 2 o da Lei n o 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 - carnes 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. 1137, 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. 1137):

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 4º 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 adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058/2009. (...)

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

Créditos Presumidos da Lei 12.350/2010

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. 1151):

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\$ 27.246.498,91 em outubro, R\$ 32.020.366,23 em novembro e R\$ 36.868.328,31 em dezembro. O arquivo não paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO, anexado pelo Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de folha 1092, 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 “os artigos 7º e 8º, da então vigente Instrução Normativa nº 977/2009, autorizavam expressamente a tomada de crédito presumido sobre bens adquiridos com suspensão de pagamento das contribuições”, bem como que “Há de se considerar que o legislador claramente se refere aos insumos adquiridos por empresa industrial, permitindo que mesmo os produtos adquiridos com tributação diferenciada, neste caso por suspensão, sejam passíveis de creditamento por seu adquirente”.

Sem razão a recorrente. 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 1093, conforme item IV.III.1.5 Consolidação dos ajustes de Redução 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. 1128-1157.

Glosa de crédito relativo a bem adquirido para revenda sujeito à alíquota zero, crédito relativo à aquisição de insumo sujeito à alíquota zero e crédito relativo à aquisição de leite cru de pessoa física

A recorrente aduz que independente da destinação das mercadorias adquiridas e tributadas a alíquota zero, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária, tais aquisições sofreram a incidência e logo geram direito ao creditamento nas operações.

Assevera que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada e, por isso mesmo, tem direito ao crédito referente à aquisição desse produto.

Quanto à aquisição de açúcar, assinala que “é um insumo que faz parte do seu processo produtivo, e, dessa forma, considerando que, “no processo produtivo final estará compondo um produto com saída tributada pelo PIS e COFINS, resta o direito ao seu creditamento, para que não gere um descompasso tributário”.

Quanto à aquisição de leite cru fornecido por pessoa física, a recorrente afirma que o argumento utilizado pela Fiscalização “está relacionado a Lei 10.925, art. 8º, §3º, inc. V e o valores glosados foram informados na planilha GLOSAS 04-trim

2015”, mas para fins de direito ao creditamento, o enquadramento correto está previsto no art. 8º da lei 10.925 de julho de 2004, relacionado ao crédito presumido.

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.

No que diz respeito à alegação no sentido de que o produto queijo prato teve a saída para revenda tributada, cumpre assinalar que a eventual revenda tributada, de forma equivocada, de produto adquirido, sujeito à alíquota zero, não permite a tomada de crédito na sua aquisição.

Quanto à aquisição de leite cru de pessoa física, correta a fundamentação e o procedimento levado a efeito pelas autoridades fiscais, conforme consignado no Relatório Fiscal:

Ainda, em relação ao leite cru adquirido de pessoa física, a contribuinte apurou créditos de 0,99% de PIS e 4,56% de Cofins. Ocorre que neste trimestre entraram em vigor as alterações introduzidas pela Lei nº 13.137, de 19/06/2015, na Lei nº 10.925/2004 (alterações transcritas abaixo), excepcionando o leite in natura do inciso I do § 3º e criando o inciso V do mesmo parágrafo para tratar o caso. Informa-se que a BRF SA não era habilitada no programa instituído pelo art. 9º -A da mesma lei, fazendo jus apenas a 20% da alíquota do caput art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo glosada a diferença.

Portanto, mantenho as glosas em apreço.

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos 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.

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 ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados

Considerando que as autoridades fiscais efetuaram glosas de créditos das contribuições em comento em razão dos produtos adquiridos ou dos serviços contratados pela recorrente não caracterizarem insumos, consoante fundamentação consignada no Relatório Fiscal das autuações, cabe à recorrente, por meio da impugnação e, se for o caso, do recurso voluntário, evidenciar a essencialidade e relevância de cada produto adquirido e de cada serviço contratado, com vistas a comprovar a legitimidade do insumo utilizado em seu processo produtivo.

Assim sendo, afirmações genéricas no sentido de que determinados produtos ou serviços são essenciais e relevantes ao processo produtivo, sem demonstração da essencialidade e relevância, são insuficientes para reversão de glosas de créditos efetuadas pelas autoridades fiscais.

Na peça recursal a recorrente assevera que “Os serviços utilizados pela Contribuinte tais como: ferramentaria, frete distribuição, coleta, vigilância, transportes e demais relacionados ao Relatório fiscal às fls. 1.194/1.195, do Auto de Infração, são essenciais e relevantes para a atividade da empresa em todas as fases da produção”.

Trata-se de uma afirmação genérica, sem comprovação da essencialidade ou relevância dos mencionados produtos ou serviços em seu processo produtivo.

Tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente evidenciar a legitimidade do crédito por ela aproveitado, vale dizer, cabe a ela evidenciar que caracterizam insumos.

Logo, mantenho as glosas.

Glosa referente a serviço de 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. 1195 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, revento todas as glosas concernentes a serviço movimentação cross docking.

Glosa referente à locação de uniformes

As autoridades fiscais efetuaram glosas referentes à locação de uniformes em razão da falta de base legal para permitir o creditamento, já que creditamento sobre aluguéis somente é permitido em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, conforme inc. IV do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme a fundamentação constante do Relatório Fiscal, a seguir transcrita:

Também foram glosadas as locações de uniformes. Conforme os itens 4.2.7 e 4.6.3 da Resolução RDC nº 216, da ANVISA (fl. 323), em relação aos uniformes dos “funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias” e, respectivamente, dos manipuladores de alimentos que “devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos”, que também “devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento”. Desta forma, perfeitamente justificado, por exigência da legislação específica, o creditamento quanto à aquisição de uniformes destes funcionários e às operações necessárias para sua higienização. Por outro lado, quanto às locações de uniformes, não há base legal para permitir o creditamento, tendo em vista que creditamento sobre aluguéis somente é permitido em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, conforme inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Considerando a fundamentação apresentada pelas autoridades fiscais acima reproduzida, infere-se que a locação dos uniformes foi realizada para os trabalhadores manipuladores de alimentos, bem como que os créditos foram

glosados porque, segundo as autoridades fiscais, não há base legal para permitir o creditamento.

Na peça recursal, a recorrente sustenta que atua no ramo alimentício e, dessa forma, os uniformes são essenciais, relevantes e imprescindíveis no seu processo produtivo, e destaca que a higiene e limpeza na indústria alimentícia é essencial para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Com efeito, os trabalhadores que manipulam alimentos devem se apresentar com uniformes compatíveis à atividade, conservados, limpos, trocados diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento, conforme disposto na Resolução Anvisa nº 216/2004.

Nesse caso, com base no artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, entendo que a locação de uniforme em apreço se caracteriza insumo, uma vez que se trata de contratação de um serviço essencial e relevante para a consecução das atividades de manipulação de alimentos, vale dizer, serviço consistente na disponibilização de uniformes para utilização por trabalhadores que atuam na linha de produção de alimentos, conforme exigido pela supracitada resolução da Anvisa.

Há precedentes deste Conselho, conforme a seguir relacionados com a transcrição parcial das ementas:

Acórdão nº 3301-005.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 25 de setembro de 2018 - Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Acórdão nº 3301-003.936 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 26 de julho de 2017 – Relator Valcir Gassen

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos

órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Logo, reverto as glosas referentes à locação de uniformes.

Glosas referentes a locações de veículos

As autoridades fiscais efetuaram glosas de créditos referentes a locações de veículos, em especial empilhadeiras, nos termos da Solução de Consulta Cosit 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18/07/2017. Segundo tal solução de consulta, “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”.

Conforme consta da planilha denominada “GLOSAS 04 trim 2015”, aba “Locação de Veículos”, juntada à fl. 1091, a autoridade fiscal glosou créditos das contribuições em comento referentes à contratação dos seguintes serviços:

- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;
- SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVICO ALUGUEL VEICULO CARGA;
- SERVICO DE ALUGUEL TRATOR CALDEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA.

Na peça recursal, a recorrente sustenta que o serviço de locação de veículos, notadamente de empilhadeiras, foi objeto de glosa pela autoridade fiscal porque não atende ao conceito de insumo, que a utilização de empilhadeiras é imprescindível para seu processo produtivo, bem como que seria impossível desenvolver sua atividade econômica, sem que o deslocamento de matéria prima e demais insumos entre as fases do processo de produtivo.

Conforme visto, no presente tópico não se discute se os serviços contratados (locações) caracterizam ou não insumos, e sim se é possível o aproveitamento de crédito das contribuições, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.833/03 e no art. 3º, IV, da Lei 10.637/02.

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 empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira são utilizados nas atividades da empresa.

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 empilhadeira, caminhão Munck, transpaleteira, veículo carga, trator caldeira e retroescavadeira 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, revento as glosas concernentes à contratação de:

- SERV ALUGUEL EMPILHADEIRA A COMBUSTAO;
- SERVICO ALUGUEL EMPILHADEIRA ELETRICASE1;
- SERVICO ALUGUEL MUNCK 20T;
- SERVICO ALUGUEL TRANSPALETEIRA ELETRICA;
- SERVICO ALUGUEL VEICULO CARGA;
- SERVICO DE ALUGUEL TRATOR CALDEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE EMPILHADEIRA;
- SERVICO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA.

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. 1090, denominada GLOSA DE FRETES 04-trim 2015 (notadamente carne, açúcar e milho) 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 04-trim 2015, aba “Fretes de NF emitidas BRF” 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 cré. 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
Total	72.890,24	112.896,78	102.896,39
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 cré. 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
Total	335.736,86	520.009,42	473.947,01

A recorrente não concorda, aduz que os fretes contratados e os produtos transportados não guardam nenhum vínculo para fins de possibilidade de créditos e não há qualquer menção desse fato nas leis que permeiam os tributos, quais sejam as Leis 10.637/02 e 10.833/2003, bem como que os gastos realizados para aquisição de insumos importados, no que diz respeito aos transportes da

autoridade alfandegária até os estabelecimentos da empresa são efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

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

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-oneração 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.

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, reverto 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

As autoridades fiscais aduziram que foram encontrados valores significativos de créditos extemporâneos incluídos nos ajustes positivos de crédito na EFD-Contribuições, classificados como Ajuste Oriundo de Outras Situações e Ajuste ref. créditos extemporâneos:

PIS

Tipo de Crédito => Mês	10/2015	11/2015	12/2015
101	2.739.925,72	1.092.696,83	1.157.289,81
106			1.366.946,91
201	2.193.733,98	1.198.889,08	1.261.440,33
206			1.489.965,57
301	2.536.783,78	980.779,36	945.813,06
306			1.117.158,58
Total	7.470.443,48	3.272.365,27	7.338.614,26

COFINS

Tipo de Crédito => Mês	10/2015	11/2015	12/2015
101	12.620.263,95	5.033.027,82	5.330.546,98
106			6.296.240,33
201	10.104.471,67	5.522.155,77	5.810.270,60
206			6.862.871,70
301	11.684.579,83	4.517.529,17	4.356.472,26
306			5.145.700,14
Total	34.409.315,45	15.072.712,76	33.802.102,01

Asseveraram ainda que “os créditos ordinários equivalentes à base de cálculo de R\$ 452.754.150,30 em outubro, R\$ 198.325.167,88 em novembro e R\$ 203.911.709,09 em dezembro e os créditos presumidos equivalentes à base de cálculo de R\$ 401.421.319,19 em dezembro, foram informados sem registro de nenhuma nota fiscal na EFD-Contribuições. Resumindo, R\$ 1.256.412.346,46 em

base de cálculo foram informadas em 6 linhas de ajustes, deixando de informar as milhares de operações supostamente com direito a crédito”.

As autoridades fiscais, no curso do procedimento de fiscalização, requereram 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.

Conforme informado pela recorrente, os créditos extemporâneos se referem à aquisição de vacinas, de medicamentos, serviços referentes a EPI's, reforma de pallets, aquisição de maravalhas, de EPI's, acréscimos de lançamentos manuais, apropriação de crédito referente estorno em duplicidade sobre insumos agropecuários, aquisição de combustíveis, lubrificantes, desinfetantes e de produtos de limpeza.

Parte do crédito informado pela recorrente como extemporâneo, abaixo discriminado, foi aceita pelas autoridades fiscais porque se trata de crédito referente a aquisições efetuadas no próprio período:

Mês	Arquivo/planilha com a descrição do crédito	PIS	COFINS
11/2015	11 2015 EXT DIVERSOS CONTÁBIL.xlsx, planilha 10 11 2015 Serviço Limpeza Hig (fl. 261)	19.585,77	90.213,26
12/2015	12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx, planilha 24, (fl. 259)	84.420,50	388.845,95

Durante o curso do procedimento de fiscalização, as autoridades fiscais requereram documentos com vistas a verificar a legitimidade dos 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. 1161 e seguintes), 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:

O arquivo não paginável de folhas 260, denominado 10 2015 CREDITO EXT, contém 4 arquivos Excel, formato .xlsx, 10 2015 EXT EPI.xlsx, 10 2015 EXT INSUMO MARAVALHA.xlsx e 10 2015 EXT PALLETS.xlsx, que discriminam os créditos extemporâneos de outubro, sem, contudo, conseguir identificá-los univocamente, porque não contêm o CNPJ do fornecedor, a chave da nota fiscal eletrônica e nem sequer sua data de emissão, sendo bastante improvável a localização de todas as notas fiscais no SPED - Notas Fiscais Eletrônicas. Há também o arquivo 10 2015 INSUMO EPI SERVIÇOS.xlsx, que discrimina serviços, onde consta o campo NºIdFiscal-1 que parece o CNPJ

do fornecedor, mas não contém a data de emissão da nota e nem o item correspondente.

A planilha 21 do arquivo 10 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx, que deveria conter as informações a respeito de medicamentos e vacinas também não contém o CNPJ do fornecedor nem a data de emissão da nota, a chave da nota fiscal eletrônica ou o número do item. (...)

Considerando que não foi informada a data de emissão, o CNPJ do emitente, a chave da nota fiscal eletrônica e nem o item da nota fiscal, foi constatada a impossibilidade de garantir que tais notas fiscais já não tivessem sido objeto de pedidos anteriores de crédito nos períodos pretensamente da ocorrência das transações. Tentativas de localização das notas fiscais com as informações fornecidas foram incapazes de localizá-las pela falta de informações relevantes. (...)

Desta forma, foi a contribuinte intimada pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 002/2020 (fls. 422 e seguintes), TDPF 09.2.01.00-2020-00081-1, a fornecer todos os dados que possibilitem identificar univocamente as notas fiscais em tela: (...)

A contribuinte respondeu em 10/06/2020, informando (fl. 435 e seguintes, arquivos sem chave da nota fiscal eletrônica nas folhas 482, 483 e 484): (...)

Com relação ao mês de outubro, foram informadas a data de emissão e o CNPJ do fornecedor em relação a 10 2015 Extemporaneo Reforma de Paletes.xlsx, 10 2015 Insumos Servicos relacionados aos EPIS.xlsx (fl. 487), que contém informações sobre o dia da emissão e CNPJ do emitente dos documentos fiscais apresentados no arquivo 10 2015 INSUMO EPI SERVIÇOS.xlsx (fl. 260).

Com relação ao mês de novembro, foram informados o CNPJ do fornecedor, mas NÃO a data de emissão em relação a 11 2015 EXT SERVICOS LIMPEZA E HIGIENIZACAO.xlsx. O arquivo 11 2015 Extemporaneos Diversos contabil mês referente Servicos.xlsx contém diversas datas de emissão e CNPJ dos fornecedores de Serviço reforma Paletts, Serviço Limpeza Higienização e Serviço lavanderia EPIS. O arquivo 11 2015 Extemporaneos Servicos de Limpeza e Higienizacao.xlsx contém listagem de notas fiscais com data de emissão e CNPJ do fornecedor.

Com relação ao mês de dezembro, não foram informados data de emissão ou CNPJ de quaisquer fornecedores.

O prazo solicitado para apresentação dos arquivos pela contribuinte (20 dias adicionais, folha 436) foi concedido.

Em 30/06/2020 (fl. 491), 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.” Estão anexados nas folhas 497 e 498 arquivos não pagináveis 10 2015, contendo os arquivos 10 2015 Extemporaneo EPIS.xlsb e 10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb, e 11 2015, contendo os arquivos 11 2015 Extemporaneo Produtos Quimicos.xlsb e 11 2015 Extemporaneos Diversos.xlsb.

No caso do arquivo 10 2015 Extemporaneo Maravalha.xlsb foram localizados diversos registros consolidados contendo informações semelhantes às contidas em notas fiscais, levando-se em conta a descrição genérica “maravalha” e o fornecedor. Não é possível garantir que os documentos em tela não tenham sido repetidos em relação a informações na EFD-Contribuições dos períodos anteriores porque as informações em tela constam de registros consolidados C190 contendo diversas notas fiscais, mas não sendo identificadas quais foram somadas para a obtenção do valor informado.

Com relação às notas fiscais onde houve informação da chave, estas são localizadas se pesquisada somente a chave, mas o item informado ou não existe ou se refere a bem muito diferente do descrito no arquivo, também não coincidindo os valores. Pior, na grande parte dos casos, a descrição apresentada não consta em nenhum dos itens da nota fiscal encontrada. Assim, análise automatizada simples não permite confirmar que os arquivos informados representam aquisições dos bens listados, muito menos que poderiam ter direito a crédito se tivessem sido informados mediante retificação das EFD-Contribuições correspondentes. (...)

Portanto, as glosas dos créditos foram efetuadas, inicialmente, em razão da impossibilidade de confirmação dos créditos aproveitados pela recorrente, diante da ausência de informações a respeito dos documentos fiscais que comprovam as aquisições.

O alegado laudo apresentado pela recorrente, não supre as inúmeras inconsistências constatadas pela Fiscalização. Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido (fls. 2087 e seguintes):

O Laudo Técnico anexado pela impugnante foi elaborado em 16 de novembro de 2020, posteriormente à ciência dos Autos de Infração, “com a análise do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de forma extemporânea, compreendido por: (...)

De pronto, salta aos olhos que afirmar-se “que não há evidências de utilização dos créditos em duplicidade” é diferente de afirmar-se que “os créditos não foram utilizados em duplicidade”.

Quando constatada a existência de créditos não aproveitados nos períodos correspondentes, a atuada não retificava as EFD-Contribuições relativas a esses períodos, por entender que a retificação não é obrigatória. Se também adotou o mesmo procedimento observado no 4º trimestre de

2015, de incluir a título de ajuste no bloco M da EFD-Contribuições do período de aproveitamento os valores do crédito extemporâneo (o que motivou no presente caso, inclusive, o lançamento da multa pela apresentação de EFD-Contribuições com inexatidões/incorreções), sem utilizar a informação “nota por nota, item a item”, como afirmado pelos autuantes, a análise feita pelo Laudo Técnico não permite confirmar que de fato o crédito extemporâneo não foi aproveitado após o período originário.

No Laudo Técnico, parte-se da premissa de que “todos os campos obrigatórios para creditamento teriam sido escriturados no EFD-Contribuições de origem, acaso a BRF S.A. tivesse tomado o crédito na data de entrada dos insumos e serviços”. Certo que os valores dos créditos não foram escriturados na data de entrada dos insumos e serviços, pois, exatamente por isso, são “créditos extemporâneos”; e, repita-se, sem a retificação das EFD-Contribuições, inexistente a certeza de que já não tenham sido utilizados anteriormente. (...)

Logo, nos arquivos apresentados durante a fiscalização nem todas as informações sobre a origem dos créditos estavam disponíveis, inclusive a identificação dos respectivos documentos. Diferentemente do alegado, não bastava às autoridades fiscais solicitar o relatório com os códigos dos fornecedores para que fosse possível validar cada documento. Veja-se que, mesmo após a elaboração do Laudo Técnico, algumas informações permanecem incompletas.

Por exemplo, nos arquivos às folhas 497/498 foram informadas poucas chaves de acesso, e das 22 planilhas que compõem os três arquivos do arquivo “12 2015 CREDITO EXT” à folha 262, em apenas 3 delas há informação sobre data de emissão das notas fiscais e CNPJ dos fornecedores. Também o demonstrativo apresentado à folha 1940 para comprovar os créditos extemporâneos sobre as aquisições de maravalhas abrange apenas o período a partir de 29/09/2014, enquanto no arquivo “10 2015 EXT INSUMO MARAVALHA” (Sadia 2012 e BRF 2011 a 2015), apresentado durante a fiscalização, os créditos extemporâneos referem-se a aquisições efetuadas a partir de novembro de 2011.

Logo, resta claro que não houve a comprovação da legitimidade do crédito extemporâneo 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 (fls. 2090-2091), 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.

Quanto aos demais bens e serviços, concernentes, segundo a recorrente, à parte do valor do crédito extemporâneo em questão, quais sejam, serviços de EPI's, aquisição de EPI's, reforma de pallets e aquisição de maravalhas, tenho que consistem em produtos ou serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo, ou se trata exigência imposta pela legislação, como os EPI's, e, dessa forma, em tese, caracterizam insumos, no entanto, não houve a comprovação da legitimidade do crédito pleiteado referente a tais bens e serviços, com a apresentação das informações e dos documentos que embasam a tomada de crédito, notadamente todos os dados das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, requeridos pelas autoridades fiscais, conforme acima consignado, bem como porque não houve a retificação da escrituração fiscal (EFD-C) referente ao período do suposto crédito, conforme será fundamentado mais adiante, razões pelas quais mantenho as glosas em apreço.

Parte do crédito extemporâneo registrado pela recorrente em sua escrita fiscal se refere a suposto crédito presumido concernente à aquisição de bens para revenda. Como bem apontado pelo acórdão recorrido, inexistente direito a crédito presumido sobre a aquisição de bens para revenda e sim tão somente sobre a aquisição de insumos, conforme disposto no art. 8º da lei 10.925/04. Segue a fundamentação constante do acórdão recorrido, a qual adoto como razão para negar o aproveitamento de crédito presumido referente à aquisição de bens para revenda:

IV.III.1.2.2.2 Da impossibilidade de crédito presumido sobre aquisições para revenda

Segundo os autuantes, no presente caso é incabível a apuração extemporânea de créditos presumidos decorrentes de estornos supostamente feitos a maior pela autuada em relação a bens adquiridos para revenda.

Na planilha 17 do arquivo "12 REGISTROS M110 E M510 2015.xlsx" à folha 259, a fiscalizada assim justificou o creditamento: "o insumo adquirido para industrialização e revenda permite um crédito de 3,23%. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 2,31%", apurado sobre as aquisições para revenda de milho, rações, lecitina, farinha micronizada e casca de soja, tendo como base legal o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Todavia, assiste razão aos autuantes quando afirmam que a remissão ao inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, restringe a aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos bens utilizados como insumos, não havendo previsão para o aproveitamento de

crédito presumido calculado sobre bens adquiridos para revenda, como pretende a contribuinte.

Aduzem que na célula B13 da referida planilha 17 há o seguinte comentário feito pela própria contribuinte: “Segundo a legislação vigente, o insumo adquirido para a revenda não permite o crédito. Como obtemos um crédito de 5,55% na aquisição deste insumo, devemos fazer um estorno de 5,55%.”

Os autuantes concluem que “o que deve ser estornado é o que foi creditado sem direito a creditamento. Se foi creditado 5,55%, esta é a alíquota do estorno. Porém, se valor diferente foi creditado, é este valor creditado que deve ser estornado, devido à ausência de qualquer direito creditório”.

O caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, prevê a apuração de crédito presumido para as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal listados no referido artigo, e deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que é específico para créditos apurados sobre bens utilizados como insumos. Se a norma também quisesse alcançar os bens revendidos, faria remissão, então, ao inciso I do caput do referido artigo.

Ademais, ressaltam os autuantes que o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, restringia a apuração do referido crédito presumido aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração, o que já elimina a possibilidade de apuração, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, de quaisquer créditos referentes a aquisições de períodos anteriores.

De fato, o § 2º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, fulmina qualquer pretensão de apuração do crédito presumido extemporâneo no presente caso, ao estabelecer que “o direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração”.

Além de (i) não evidenciar a legitimidade do crédito extemporâneo e a exatidão do valor registrado na escrituração fiscal, (ii) parte do suposto crédito extemporâneo se referir à aquisição de produto sujeito à alíquota 0% (vacina) e (iii) parte do crédito extemporâneo se referir a indevido crédito presumido sobre aquisições de bens para revenda, a recorrente (iv) 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. 2079 e seguintes, 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 Rosenburg 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 meses de outubro, novembro e dezembro 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), (iii) parte do crédito extemporâneo se refere a indevido crédito presumido sobre aquisições de bens para revenda, e, por último, (iv) 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 pelas autoridades fiscais. (...)

Diligência

A recorrente assinala que, por meio de prova pericial, será possível a demonstração da natureza de todos os insumos por ela utilizados, e notadamente, a essencialidade destes relativamente à consecução de seu processo produtivo, pleiteia a realização de diligência para a comprovação de suas alegações, e, por fim, formula quesitos.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Assim sendo, a diligência pode ser deferida ou determinada pela autoridade julgadora se houver dúvida acerca de questão controversa, ao passo que a perícia se presta para dirimir questão para a qual se exige conhecimento técnico especializado.

No caso sob análise, entendo desnecessária a diligência ou perícia, na medida em que há nos autos elementos suficientes para análise e julgamento do pleito, bem como porque cabe à recorrente comprovar que determinados bens adquiridos ou serviços contratados caracterizam insumos, mediante a juntada de informações e, até a apresentação da impugnação, de documentos comprobatórios, de modo que não cabe diligência para produção de provas a cargo da recorrente.

Logo, indefiro o pedido de diligência formulado pela recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas, inclusive o pedido de diligência, e, no mérito, dou provimento, em parte, ao recurso, para reverter as glosas concernentes:

- 1) a serviço movimentação *cross docking*;
- 2) à locação de uniformes;
- 3) à locação de veículos, conforme discriminado no voto;
- 4) 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;
- 5) 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