



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.906656/2014-89
ACÓRDÃO	3201-012.321 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/12/2011

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. PALLETS DE MADEIRA. BIG BAGS. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos, abarcando o material de embalagem, os pallets de madeira e as big bags, essenciais à conservação, manuseio, transporte e guarda de produtos perecíveis, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem, observados os demais requisitos da lei.

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

CREDITAMENTO. DEPRECIAÇÃO. ATIVOS ADQUIRIDOS ATÉ 30/04/2004. TEMA Nº 244 DO STF.

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2011

PRELIMINARES. OBSERVÂNCIA DO DIREITO À AMPLA DEFESA. DECISÃO FUNDAMENTADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o despacho decisório lavrado com observância do direito à ampla defesa, bem como fundamentado na legislação de regência, inclusive no que tange à legitimidade passiva, e baseado em fatos devidamente demonstrados, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a (i.1)dispêndios identificados no relatório de diligência como “Demais Assuntos das linhas 1 a 7 (Tópico 4.3.1.2 do Despacho Decisório) Glosas Revertidas” e (i.2)encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos anteriormente a

01/05/2004; (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a pallets, big bags, fita adesiva, reforma e troca de pallets, crossdocking, serviços de carga e descarga paletizada/frigorificada e serviços de movimentação de saída, vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento nesses itens; e (iii) por maioria de votos, para manter a glosa quanto aos insumos adquiridos com alíquota zero, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que revertia as glosas.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1746 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1692 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 999, nos moldes do despacho decisório de fls. 985.

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

“Trata este processo da apreciação dos pedidos eletrônicos de ressarcimento (PER) nº 33542.85534.080113.1.5.10-6200 (fls. 908 e seguintes), transmitido em 08/01/2013, retificador do PER nº 35032.08907.220912.1.1.10-9882, de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados no 4º trimestre-calendário de 2011, no valor de R\$ 1.157.374,24. Foram apresentadas Declarações de Compensação (Dcomp).

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins de cada trimestre.

Período	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
4º trim 2011	PIS/Pasep-EXP	10983.906655/2014-34	11516.722282/2016-81	11516.722279/2016-68
4º trim 2011	PIS/Pasep-Merc Int	10983.906656/2014-89	11516.722283/2016-26	
4º trim 2011	COFINS-EXP	10983.903442/2013-70	11516.722280/2016-92	
4º trim 2011	COFINS-Merc Int	10983.903444/2013-69	11516.722281/2016-37	

Consta que: foram utilizados de ofício ou ressarcidos todos os créditos da interessada, reconhecidos até o período de que se trata, no âmbito dos processos acima listados, não restando qualquer saldo para utilização em períodos futuros; foram utilizados para abatimento dos Autos de Infração de que trata o processo nº 11516.722279/2016-68 os créditos vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, de que tratam os processos nºs 10983.906655/2014-34 e 10983.903442/2013-70, diminuindo o valor a ser ressarcido nesses processos.

Do Despacho Decisório O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi indeferido e as compensações vinculadas não homologadas.

Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo nº 11516.722283/2016-26.

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

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

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

1. Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno - Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável LISTAGEM DE ITENS GLOSADOS, arquivo BR 04-2011 - Glosa.xlsx, na planilha correspondente.

1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) itens cuja descrição do serviço constante da coluna DESC.MAT informa que não se referem a fretes com direito a crédito;
- c) contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou operação de venda;
- d) dos itens contabilizados em conta de Frete de Transferência de Produtos Acabados entre unidades da empresa;
- e) dos itens sem qualquer informação de contabilização.

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

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

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

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

2. Ficha 16A – Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação) Foram glosados os créditos relacionados aos itens informados que tinham a data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

3. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos Em relação à linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que -as linhas 22.Ajustes Positivos de Créditos e 23.Ajustes Negativos de Créditos, que usualmente se referem aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foram utilizadas para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei nº 12.350/2010;

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

- também foram tratados os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas

cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

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

- a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativos à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos.

Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26.

Diz que, para simplificação não foram alteradas as linhas onde foram informados os créditos e ajustes das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010; foram verificados os valores creditados com CST 56 e com CST 66 e constatado que foram de fato creditados incorretamente valores relativos a bens tratados pelas citadas leis.

E passa a fundamentar as glosas como segue:

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

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

Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN 977, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO” no valor de R\$ 11.715.201,19 em outubro, R\$ 16.306.312,59 em novembro e R\$ 17.107.049,10 em setembro. Todas as vendas foram realizadas pela filial 01.838.723/0096-98 e foram realizadas para

um mesmo comprador, SADIA S.A., filial CNPJ 20.730.099/0053-15, que, apesar de ser subsidiária integral da contribuinte à época dos fatos, com esta não se confundia.

A Autoridade Fiscal conclui que há crédito presumido algum no quarto trimestre de 2011, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados nas linhas 25, 26 e 27 do Dacon, levando-se em conta os créditos já estornados; para efetivar as alterações decorrentes dessas glosas, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela.

3.2. Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010 Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 32.689.060,47 em outubro, R\$ 32.314.114,86 em novembro e R\$ 45.352.961,75 em dezembro.

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

A Autoridade Fiscal conclui que não há crédito presumido algum no quarto trimestre de 2011, relativo à IN RFB nº 1.157/2011, pelo que foi necessário ajustar os valores lançados nas linhas 23, 24 e 25 a fim de excluir os efeitos do citado crédito presumido inexistente.

Da Manifestação de Inconformidade Nulidade do Despacho Decisório A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório por considerar “viciado” o critério de análise do crédito, realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, “uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa”. Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de glosar o crédito e lançar eventual exigência tributária”; cita o art. 142 do CTN para afirmar que cabe a fiscalização “apurar e constituir o crédito tributário... a fim de obter o verdadeiro quantum a ser exigido do contribuinte”. Conclui que restou caracterizado “vício material” ante a realização das glosas “com fundamento em meras presunções, sem a necessária produção de provas (análise do processo produtivo da empresa)”, o que leva à nulidade do presente processo administrativo, nos termos do art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75. Por fim diz ser

inadmissível a alegação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, alegação que, segundo aduz, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei.

Conceito de insumo No tópico IV.1 DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra "insumo", empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções normativas assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS.

Afirma: que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita, devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita; que nem as Instruções Normativas, nem a fiscalização podem restringir o conceito de insumos previsto nessa lei para fazer com que englobasse apenas “a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”, tal como definido na legislação do IPI, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Defende que, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de "determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa".

E que para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, "deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARF, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos".

Cita, ainda, julgados do CSRF e do STJ para concluir que a essencialidade do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade da empresa é o que determina o direito ao crédito e que "a essencialidade do produto/serviço é o que define se ele

é insumo e que sua subtração importe (i) na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou (ii) implique em substancial perda da qualidade do produto/serviço resultante".

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Custos com fretes A Recorrente defende o direito ao crédito em relação a todas as despesas com frete glosadas alegando que em razão de sua atividade produtiva, realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa, cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva, fato que, segundo alega, foi ignorado pela Fiscalização, pois esta não teria realizado a necessária análise de seu processo produtivo.

Explica que “apesar de ser um frete entre estabelecimentos da Manifestante, são todos decorrentes do processo produtivo e de industrialização da mercadoria final destinada ao consumo humano”. Diz que possui inúmeras plantas industriais, com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência de produtos de uma unidade a outra onde que servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados. Conclui que em sendo essenciais para o regular processo produtivo e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Com base neste entendimento defende o direito a crédito em relação as despesas com frete discriminadas pela fiscalização em sua planilha com as seguintes nomenclaturas:

“descrição de serviço” e “contabilização denota não tratar de insumo ou venda”.

Defende, ainda, o direito ao crédito em relação aos: "fretes aos quais a própria contribuinte atribuiu alíquota zero", argumentando que "o fato de uma planilha ter sido preenchida de forma errada, não obstaculiza o direito ao crédito pleiteado pela empresa nos termos da legislação de regência"; ao fretes "sem informação da contabilização/utilização", argumentando que "o simples fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa". Em relação a essas glosas aduz que o que "deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos" e que, assim, bastaria que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o sistema produtivo da empresa para verificar que esses fretes são essenciais para empresa.

Conclui que considerando que os fretes atendem “aos critérios da necessidade, razoabilidade e efetividade, além de guardar estreito vínculo com a atividade geradora da receita tributável da empresa, se subsumem perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de apropriação de créditos”.

Custos com pallets Quanto aos créditos relativos aos custos com pallets, defende que tais bens são necessários para a venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa. Nesse sentido explica:

...os pallets são estruturas nos quais as mercadorias produzidas pela Manifestante são empilhadas e embaladas com filme plástico, viabilizando o seu transporte, o

seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final.

Acrescenta que a Autoridade Fiscal, à ausência de cuidado na análise da atividade da empresa e das informações prestadas, equivocadamente incluiu custos vinculados à aquisição de pallets na classificação “diversos não classificados”, para fins de glosa do crédito. Conclui que com essa classificação há diversos bens (pallets ou a esses relacionados), que asseguram o direito ao crédito em discussão, o qual foi indevidamente glosado pela fiscalização.

Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico Defende o direito ao crédito alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja:

a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Empilhadeiras Contesta a glosa alegando que a aquisição desse novo material para manutenção de máquinas, equipamentos e empilhadeiras é essencial para a consecução das atividades produtivas da Manifestante, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. A título exemplificativo, a Manifestante lista algumas peças que seriam utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas ao setor produtivo), cuja manutenção seria essencial para que as máquinas continuem operando e traz fotos de equipamentos com a informação de que este se utilizariam de alguns tipos de correia, cujos nomes constam das fotos trazidas.

Na sequência, considerando a essencialidade das empilhadeiras, sem as quais, segundo alega, restaria “inviabilizada a atividade produtiva da empresa para o transporte interno dos insumos e produtos acabados”, defende o direito ao crédito em relação às “peças e ferramentas” para sua manutenção.

Em relação aos serviços de manutenção, alega que devido ao complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, há a necessidade de contratar “serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, tais como montagem e manutenção de empilhadeiras e outros”, cita como exemplos: SERVICIO DE SOLDA, SERVICIO DE TORNO, SERVICIO ASSISTENCIA TECNICA, CONSERTO PECAS, SERVICIO MANUTENCAO EM CONDICIONADORES AR, SERVICIO MANUTENCAO PREVENTIVA, SERVICIO MOVIM DE EQUIP MECANICOS-SAB, SERVICIO ISOLAMENTO TUBULACAO (2 A 6"), SERVICIO MANUTENCAO EMPILHADEIRA, SERVICIO MONTAGEM/DESMONT EQUIP MECÂNICO, SERV MONT/DESMONT EQUI MECANICO DOM-FER.

Custos com Manutenção Predial Defende que a glosa é indevida, pois os créditos apropriados são decorrentes de custos com “a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”.

Mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Manifestante, formulou Consulta perante a RFB, cuja resposta assegurou que “integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”.

Custos com Lubrificantes, Combustíveis e Graxas Reclama que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sem “descrever uma linha sequer em sua informação fiscal que justificasse a respectiva glosa”. Diz que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a “Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem”.

Defende que “tanto o combustível, o lubrificante e a graxa utilizados pela Manifestante representam verdadeiros insumos vinculados às suas atividades, gerando direito ao crédito”.

Custos com Embalagens Nesse item a Recorrente contesta a glosa de Custos com embalagens (cita filme plástico, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, dentre outros) alegando ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais (descritas como SACOS DE RAFIA e EMBALAGENS) glosadas e explica que... as mercadorias produzidas pela Manifestante são empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais e caixas, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final.

Conclui que consistem de bens necessários à venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa.

Custos com Materiais de Laboratório Quanto aos Custos com Materiais de Laboratório, alega que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seu laboratório são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias primas adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda.

Custos com Higienização e Limpeza Em relação aos Custos com Higienização e Limpeza, explica que toda a atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza razão pela qual defende que “todos os produtos adquiridos que corroborem para atender as normas dos órgãos de inspeção dos fabricantes de produtos alimentícios de origem animal, são essenciais a sua atividade produtiva, tais como, detergente, desinfetantes, fungicidas, alvejantes, entre outros”.

Custos e Despesas com demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa Sob o título Demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa, alega que a fiscalização se limitou a presumir que os bens, os quais listas em quadros intitulados de Insumos, Materiais e peças e Serviços, não seriam aplicados no processo produtivo da empresa, quando bastaria que tivesse analisado in loco suas operações para constatar a essencialidade dos bens e materiais, cujo crédito foi objeto de glosa.

Bens do ativo imobilizado - depreciação No tópico IV.2 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO SUBMETIDOS A DEPRECIAÇÃO, a Recorrente afirma que a fiscalização glosou os créditos decorrentes da depreciação de motores e compressores vinculados aos maquinários e equipamentos destinados setor produtivo, carros hidráulicos, empilhadeiras e outros, por entender que tais bens não seriam utilizados para locação a terceiros, nem na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Alega que, entretanto, tais bens são “diretamente ligados ao seu processo produtivo, ou seja, são indispensáveis para a consecução das suas atividades”.

Acrescenta que, caso se entenda que a glosa realizada pela fiscalização decorre da depreciação de bens adquiridos anteriormente a 01/05/04, com fundamento no art. 31 da Lei nº 10.865/04, também por esse fundamento não merece prosperar a glosa aos créditos apropriados de forma correta, haja vista que a aludida lei ao criar vedação ao direito de crédito de forma retroativa é inconstitucional e ilegal.

Bens adquiridos a alíquota zero No tópico IV.3 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, in totum, às situações definidas como alíquota zero”.

Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

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

Crédito presumido da agroindústria No tópico IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, a Recorrente inicialmente explica o fato de “não possui um controle de estoques nos termos exigidos pela norma jurídica” dizendo que “essas exigências não se amoldam ao dia-a-dia da empresa” haja vista a sua cadeia produtiva ser “bastante complexa e torna inviável o controle nos termos exigidos”.

Explica que por esse motivo, ao adquirir bens com suspensão das contribuições, o crédito que seria auferido pela compra desses bens fica registrado como “suspenso na receita bruta de venda ao mercado interno”, uma vez que não é possível saber sua destinação final do produto (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor da contribuição a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas. Igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a Manifestante apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência.

Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência in loco, em atenção ao princípio da verdade material.

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega, São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consumiram carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja.

E explica que:

Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010.

Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, com base na proporção das receitas.

Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais.

[...]Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS:

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Manifestante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e Lei nº 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

Pedido de diligência

Por fim, no tópico V – DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA, pugna pela baixa dos autos em diligência para que a fiscalização possa analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

Pedido A interessada requer a anulação do Despacho Decisório, alternativamente o reconhecimento do direito creditório pleiteado e alternativamente a conversão em diligência a fim de se apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos.

É o relatório.”

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

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

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL.

PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

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

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

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

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

IMPOSSIBILIDADE.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO.

HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO É vedado por lei o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários de PIS vinculados à receita não tributada no mercado interno referentes ao 4º trimestre de 2011.

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

Referidos processos decorrem de um mesmo Registro de Procedimento Fiscal - Diligência nº 09.2.01.00-2015-01030-8 realizado pela fiscalização, que verificou o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS/Pasep e à COFINS (4º trimestre de 2011), em especial a apropriação de créditos e a apuração da base de cálculo das contribuições, ou seja, tratam da mesma matéria.

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

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

Por fim, solicita direito ao ressarcimento integral do crédito de PIS apurado no 4º trimestre de 2011. Informa que o despacho decisório deve ser cancelado integralmente, e descreve os motivos nos itens abaixo:

IV.1 - DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ

IV.1.a – Custos com Fretes

IV.1.b – Custos com Pallets

IV.1.c – Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico e Outros Serviços

IV.1.d – Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas

IV.1.e – Custos com Manutenção Predial

IV.1.f – Custos com Graxa, Lubrificantes e Combustíveis

- IV.1.g – Custos com embalagens
- IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório
- IV.1.i – Custos com Higienização e Limpeza
- IV.1.j – Demais Custos e Despesas com demais Bens e Insumos Essenciais para a Atividade Produtiva da Empresa
- IV.2 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO SUBMETIDOS A DEPRECIAÇÃO
- IV.3 - PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO
- IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA
- IV.4.1 – Forma de apuração do crédito presumido

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

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

“Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora intime a Recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Vencido o conselheiro Hércio Lafeté Reis, que lhe dava provimento parcial, para negar o crédito sobre os quais a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprová-los”

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

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 33542.85534.080113.1.5.10-6200, retificador do PER nº 35032.08907.220912.1.1.10-9882, de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno,

apurados no 4º trimestre-calendário de 2011, no valor de R\$ 1.157.374,24. Note-se que os mencionados créditos foram utilizados em declarações de compensação (Dcomp).

Preliminar

Foi solicitada a nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, com o respectivo cancelamento, em virtude da necessidade de análise do processo produtivo da empresa e da aplicação dos insumos cujo crédito foi glosado, uma vez que a análise fiscal teria se limitado a planilhas e documentos fiscais.

Note-se, entretanto, que um alto conjunto provatório foi analisado, principalmente durante a Diligência solicitada pelo CARF. Houve então tanto a análise da documentação providenciada quanto o direito de defesa ao contribuinte. Por esse motivo, rejeito essa preliminar, uma vez que ocorreu o devido processo legal, inclusive com diligência para análise de documentação.

Mérito

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

Em resposta a Resolução n.º 3201-002.271 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, as autoridades fiscais deram cumprimento a diligência solicitada, realizando a reanálise dos itens glosados, observando os critérios conceituadores de insumos estabelecidos pelo STJ no julgamento do REsp. n.º 1.221.170/PR e do Parecer Cosit n.º 05/2018.

Foi emitido Termo de Intimação Fiscal n.º 1.845-2024, solicitando relatório descritivo esclarecendo detalhadamente a inserção dos itens (bens e serviços) glosados (não considerados insumos) no processo produtivo de modo a propiciar o exame de sua essencialidade ou relevância. O contribuinte atendeu a intimação com a juntada de documentos: Petição (fl. 1.955); e a planilha de glosa “BRF 04_2011_GLOSA”, a qual na aba “Não atende conc. Insumo” foi inserida a coluna “Descrever a utilização do material (onde é utilizado)” (Termo de Anexação de Arquivo não Paginável (fl. 1.960).

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

1. Fretes

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

- a) itens que constam na planilha (fl. 595) com alíquota zero das contribuições tendo sido calculado zero de crédito; b) itens cuja descrição do serviço não enseja direito a crédito sobre frete (remessa de documento e serviço

motoboy); c) itens contabilizados em contas que não se referem à aquisição de insumos ou venda da produção (compra para o imobilizado, bens de uso permanente, materiais p/ manutenção de instalações prediais, malote, correio etc.); d) itens contabilizados em conta de frete para transferência de produtos acabados entre unidades da empresa; e d) itens sem qualquer informação quanto a sua contabilização (sem número da conta contábil, descrição da conta contábil, tipo de frete, descrição tipo de frete).

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

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

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

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

“Súmula CARF nº 217

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

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

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

Ainda que existam jurisprudências positivas no CARF quanto ao creditamento de frete de produtos acabados, devido à sua essencialidade à atividade do contribuinte, deve-se ser aplicada a Súmula CARF nº 217.

Por fim, note-se que na diligência houve solicitação de esclarecimento detalhado dos itens glosados. O contribuinte descreveu sobre os tipos de frete referentes ao caso e expos sua relevância e essencialidade. Entretanto, não respondeu às críticas levantadas pelo Fisco. Foram apontadas inconsistências nas planilhas enviadas pelo contribuinte quanto a falta de informações de creditamento,

contabilização e utilização. Como resposta, somente foi informado que “bastaria que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o sistema produtivo da empresa”.

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

“Acórdão: 3401-013.400

Número do Processo: 17830.720116/2022-11

Data de Publicação: 07/10/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Relator(a): MATEUS SOARES DE OLIVEIRA

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

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

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

2. Demais Assuntos das linhas 1 a 7

2.1 Glosas Revertidas

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

A análise das glosas revela, de fato, itens consumidos no processo produtivo que atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância estabelecidos pelo STJ. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens com o crédito restabelecido no trimestre em análise, entre os quais, destacam-se: peças/componentes/aparelhos de reposição, gás acetileno, anticorrosivos, gás argônio, ferramentas, baterias, calcário, conserto e fabricação de peças, fita isolante e veda rosca, fluídos, graxa, soda caustica granel, lâmpadas, lençol, produtos de higiene e limpeza, lubrificantes, luvas, serviços de manutenção de equipamentos, nitrogênio, óleos, querosene, serviços de inspeção de segurança em caldeiras, serviços de instalação elétrica, serviços de montagem/desmontagem equipamentos mecânicos, serviço extraordinário

(armazenagem), serviços de análise vibração alinhamento, serviços de assistência técnica, serviços de balanceamento, serviço caminhão Munck, serviço de carga descarga (granel - transbordo e equipamentos mecânicos), locação de impressoras, serviço de fresa, serviço de locação e manutenção de software, serviço de armazenagem (operador logístico), serviço de torno, serviço guindaste, serviço de limpeza, serviço de mão de obra, serviço retífica, entre outros.

Voto por concordar com a reversão das glosas dos créditos dos itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência, em virtude da essencialidade e relevância desses itens.

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

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

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

De outro lado, a análise das glosas revela também itens e serviços não participantes do processo de fabricação dos bens destinados à venda. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens e serviços com a glosa mantida no trimestre em análise, quais sejam: bebedouros, baralho, aluguel de palcos eventos, serviços eventos, serviço hospedagem, serviço propaganda, sacos big bag, paletes, serviço de reforma de paletes, serviço de repaletização (troca de paletes), motoboy, serviço transporte de funcionários, serviço transporte (genérico), rádio Motorola, bateria rádio, auto falante, lanterna, aparelho telefônico, fones e telefones celular, cadeiras, câmeras fotográficas, fitas adesivas para caixa de papelão, cancelas magnéticas, cimento, segurança patrimonial, serviço administrativo, serviço movimentação cross docking, serviço carga descarga paletizada (refrigerada), serviço de movimentação saída, serviço pagamento mensalidade.

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

2.2.1 Paletes, Sacos Big Bag e Fita Adesiva

As autoridades fiscais informaram que a glosa sobre gastos com aquisição de paletes restringe-se aos construídos com madeira, uma vez que esse é utilizado para armazenar e

transportar produtos acabados, e não para transporte interno. Dessa forma, esses itens participariam da etapa pós-produção e, por isso, não ensejariam direito creditório.

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

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

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

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

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

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

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

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

O creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como

definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, os materiais de paletes, Sacos Big Bag e Fita Adesiva geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

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

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

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

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

2.2.2 Reforma e Troca de Paletes

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

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

Nesse sentido, segue abaixo emenda de decisão do CARF sobre a concerto de palete, em caso da própria BRF, julgado na presente turma 3201.

“Acórdão: 3201-011.745

Número do Processo: 10983.917658/2016-65

Data de Publicação: 09/05/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Relator(a): MARCIO ROBSON COSTA

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS

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

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

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

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

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

2.2.3 Serviço de Movimentação (Cross Docking)

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

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

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

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

“Acórdão: 3202-002.070

Número do Processo: 10983.905393/2020-39

Data da Sessão: 15/10/2024

Contribuinte: BRF S.A.

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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

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

(...)

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

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

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

2.2.4 Serviço de Carga/Descarga Paletizada/Frigorificada - Serviço de Movimentação Saída

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

Também descrevem que os serviços de carga e descarga de produtos frigorificados/paletizados, da mesma forma, pertencem à atividade comercial, assim, não geram crédito das contribuições.

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

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

2.2.5 Demais serviços

Ainda na Informação Fiscal de Diligência, são citados os serviços abaixo, que serão objeto de análise creditória:

2.2.5.1 Serviço Transporte Funcionários - Serviço Transporte (genérico) – Pagamento Mensalidade

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

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

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

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

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais

como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;”

Na Informação Fiscal, é mantida a glosa, com as seguintes justificativas:

Quanto ao serviço transporte, a planilha apresentada pela contribuinte apenas informa tratar-se de mercadorias. Todavia, a informação vaga impossibilita aferir se o serviço decorre de operação de venda ou aquisição de insumos, únicas situações que ensejariam o direito creditório.

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

Primeiramente, quanto ao serviço de transporte de funcionários, há de se ter em conta a Solução de Consulta COSIT nº 249, de 2023, abaixo transcrita:

“(…) Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VALE-TRANSPORTE. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

Os gastos com vale-transporte para transportar os trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços, no percurso residência-trabalho e vice-versa, e com a contratação de pessoa jurídica em substituição ao vale-transporte, por decorrerem de imposição legal, podem ser considerados insumo para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador que exceder a 6% (seis por cento) do salário do empregado pode ser objeto do referido creditamento.

O direito de utilização dos referidos créditos prescreve em 5 (cinco) anos da data de sua constituição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, Lei nº 7.418, de 1985, e Decreto nº 10.854, de 2021, arts. 106, 109 e 114.”

Em tese, os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços devem ser considerados insumos de PIS/Cofins. Sem esse gasto, não seria possível os funcionários realizarem sua atuação na produção da mercadoria objeto da atividade da empresa.

Entretando, no caso em questão, não houve demonstração efetiva de prova documental que demonstrasse que os gastos com transporte de funcionários eram exclusivamente dos que atuam na produção. Notadamente, não houve detalhamento dos valores pela Contribuinte.

Devido à falta documental que comprovasse que os pagamentos de transporte são relacionados aos que atuam efetivamente na produção, voto pela manutenção da glosa.

Já para os itens serviço de transporte genérico e mensalidade, não foram localizadas na defesa informações suficientes sobre esses serviços. Conforme mencionado no item de frete sobre produto acabado, o ônus da prova quanto ao creditamento tributário por restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte. Na defesa apresentada, não foram instruídos documentação detalhada e descrição da forma em que ocorrem esses serviços e a respectiva comprovação de sua essencialidade e relevância à atividade do contribuinte, para a caracterização como insumo.

Pelo exposto, mantenho a glosa quanto ao serviço de transporte de funcionários e dos itens transporte genérico e mensalidade.

2.2.5.2 Eventos - Hospedagem – Propaganda

Na diligência, a Fiscalização demonstrou que na planilha apresentada pelo contribuinte, o gasto de propaganda está da seguinte forma apresentado: “*Serviços de propaganda em portais provedores de conteúdo e serviços de informação na internet*”.

Além do serviço de propaganda, há também serviços de hospedagem e eventos listados na lista de creditamento apresentada pelo contribuinte.

Ainda que os gastos com propaganda, hospedagem e eventos possam ser intrinsecamente ligados à geração de receita, deve-se analisar caso a caso se são essenciais e relevantes para a atividade empresarial, mesmo que não possuam vinculação ao processo produtivo.

No caso em questão, não foram localizadas informações suficientes na defesa relacionando os serviços de propaganda, hospedagem e eventos ao conceito de insumo. Como já mencionado nessa decisão, o ônus da prova é do contribuinte quanto ao creditamento tributário por restituição, ressarcimento e compensação.

Por falta de comprovação no presente caso de que esses serviços se referem a insumos para esse contribuinte, mantenho a glosa dos serviços de propaganda, hospedagem e eventos.

2.2.5.3 Bebedouros – Baralho - Rádio Motorola e Bateria - Auto Falante – Lanterna – Telefone - Fones – Cadeiras - Câmeras Fotográficas

Na diligência, o fisco informou para esses itens somente que *“É de fácil percepção que os itens deste tópico não estão inseridos no processo produtivo da Companhia nem mesmo por conta da singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.”*

Notadamente, os serviços desse item não podem gerar crédito tributário, uma vez que não possuem característica de insumo utilizado no processo produtivo do contribuinte. Esses itens não atendem a essencialidade e relevância nos moldes estabelecidos pelo STJ. Inclusive, não foram localizadas na defesa alegações diretamente relacionadas a esses itens demonstrando caracterizarem como relevantes e essenciais a sua atividade empresarial.

Desse modo, mantenho a glosa para os itens desse tópico.

2.2.5.4 Cancelas Magnéticas - Segurança Patrimonial - Serviço Administrativo

O item cancela magnética está mencionado no suporte “BRF 04TRI_2011” disponibilizado pelo contribuinte com a seguinte descrição: *“Cancela utilizado durante manutenção preventiva diversa no processo produtivo”*. A segurança patrimonial é explicada como sendo a *“Segurança utilizado durante manutenção preventiva diversa no processo produtivo”*. E, por fim, o serviço administrativo consta como *“Serviços de recursos humanos”*.

A mencionada diligência, o fisco alegou não existência de crédito tributário para esses serviços, informando que *“Os itens deste tópico, da mesma forma, não atendem aos critérios da essencialidade e/ou da relevância para caracterizá-los como insumos do processo produtivo da Companhia nos moldes estabelecidos pelo STJ.”*

Sobre o tema de segurança patrimonial, deve-se notar a Solução de Consulta Cosit nº 19 de 2023, abaixo descrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. FABRICAÇÃO DE FIOS, CABOS E CONDUTORES ELÉTRICOS ISOLADOS COM PRODUTOS QUÍMICOS SUJEITOS A CONTROLE PELA POLÍCIA FEDERAL. GASTOS COM SERVIÇOS COM VIGILÂNCIA/SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem abarcados pelos critérios da essencialidade ou relevância, os gastos com serviços de vigilância/segurança contratados pela pessoa jurídica fabricante de fios, cabos e condutores elétricos isolados não são considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pela sistemática não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. FABRICAÇÃO DE FIOS, CABOS E CONDUTORES ELÉTRICOS ISOLADOS COM PRODUTOS QUÍMICOS SUJEITOS A CONTROLE PELA POLÍCIA FEDERAL. GASTOS COM SERVIÇOS COM VIGILÂNCIA/SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem abarcados pelos critérios da essencialidade ou relevância, os gastos com serviços de vigilância/segurança contratados pela pessoa jurídica fabricante de fios, cabos e condutores elétricos isolados não são considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins apurada pela sistemática não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Também para esse tópico, a verificação do conceito de insumo deve levar em consideração a atividade da contribuinte em análise. Não foram localizadas informações na defesa demonstrando que os serviços mencionados de segurança patrimonial, cancelas magnéticas e serviços administrativos (RH) estariam vinculados a sua atividade.

Por falta de comprovação da essencialidade e relevância dos mencionados serviços, mantenho a glosa para esses itens.

3. Itens não objeto de diligência

Note-se que há itens que foram objeto de solicitação via Recurso Voluntário e que, entretanto, não foram objeto de diligência. Faz-se então necessária a análise dessas matérias:

3.1 Bens do ativo imobilizado submetidos a depreciação

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

Note-se abaixo o mencionado art. 31 da Lei nº 10.865/2004:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

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

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.”

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

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

“Recurso Extraordinário 599.316

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 244 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004”, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Luiz Fux e Celso de Mello. Falaram: pela recorrente, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional; e, pela recorrida, o Dr. Carlos Eduardo Domingues Amorim. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.”

De fato, conforme descrito acima, em 2020 o STF emitiu decisão de que o direito ao crédito de PIS/Cofins abrange o ativo imobilizado existente em 30/04/2004.

Esse tema de creditamento dos bens dos ativos imobilizados submetidos a depreciação foi também objeto de defesa na Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Em razão repercussão geral do Tema 244, fixado pelo STF, reverto a glosa referente aos bens do ativo imobilizado submetidos à depreciação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A recorrente alega a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que em determinados casos não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições

previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Apenas no momento da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

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

Como se vê, o crédito presumido reclamado também tem suas regras, quais sejam: a) que o adquirente produza mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à Original Processo 10983.906656/2014-89 Acórdão n.º 07-40.885 DRJ/FNS Fls. 1.767 28 alimentação humana ou animal, nos códigos NCM indicados; b) o bens devem consistir de insumo; b) devem ser “adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”.

Da análise da listagem dos bens glosados – Planilha Aliq Zero ou NT do arquivo BRF 04-2011 Glosas.xlsx - vê-se claramente que esses requisitos não se confirmam, notadamente a condição de serem insumos utilizados na produção de bens de origem animal ou vegetal destinados a alimentação humana (pela descrição do bem) e adquiridos de pessoa física (participantes com CNPJ).

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

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

Quanto ao crédito presumido sobre agronegócio, deve-se notar que foi demonstrada a ausência de “controles de estoque diferenciados”. Pela explicação da recorrente, devido ao tamanho e diversidade de suas operações, ela realiza o registro do crédito presumido no momento da entrada das mercadorias adquiridas com suspensão do PIS/Cofins que geram direito ao referido crédito. Sua justifica é que não possui condições de segregar previamente quais insumos serão utilizados em cada produto e que irão gerar ou não o crédito. Somente quando da saída final desses bens é que a recorrente apura os tributos a serem recolhidos.

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

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

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

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

4 Conclusão

Como resumo dos itens acima, voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa dos seguintes itens: itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência; Paletes, Sacos Big Bag e Fita Adesiva; Troca e Reforma de Paletes; Serviço de Movimentação (*Cross Docking*); Serviço de Carga/Descarga Paletizada/Frigorificada - Serviço de Movimentação Saída; e referentes aos bens do ativo imobilizado submetidos à depreciação.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda

