



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.910411/2020-02
ACÓRDÃO	3201-013.499 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A. – SUCESSORA DE SHB COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

DIREITO DE CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao interessado o ônus de provar, com documentos hábeis e idôneos, a origem, natureza e exatidão dos créditos utilizados para desconto, compensação, restituição ou ressarcimento, evidenciando ainda as operações contábeis e os documentos pertinentes a cada fato gerador do crédito que alega ter.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em

elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

SISTEMA HARMONIZADO. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS. CARNES TEMPERADAS E CONGELADAS.

As carnes e miudezas temperadas e congeladas classificam-se no capítulo 16 do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias (SH), em conformidade com nota explicativa do capítulo 2 desse mesmo SH.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ (Súmula Carf 235).

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos 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.

CRÉDITO. CERTIFICAÇÃO HALAL.

Os gastos para obtenção da certificação Halal, para vendas em países islâmicos, se caracterizam como comerciais, não sendo permitida a aferição de créditos como insumos.

CRÉDITOS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES DE INSUMOS NÃO ONERADOS.

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 (Súmula CARF nº 188).

CRÉDITOS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES DE PRODUTOS PRONTOS.

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 (Súmula CARF nº 217).

CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. INSUMO. POSSIBILIDADE.

As aquisições de ferramentas comprovadamente utilizadas no processo produtivo e/ou para fins de manutenção de máquinas e equipamentos de produção podem ser consideradas para o creditamento das contribuições no regime não cumulativo.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM. CRÉDITOS DO REGIME NÃO CUMULATIVO.

As despesas com armazenagem nas operações de venda, para as quais estão previstos créditos, abrangem, além da guarda e depósito, a conservação, quando necessárias e relevantes na manutenção de carnes produzidas.

ACÓRDÃO

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 para reverter a glosa dos créditos nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em relação às aquisições de (i.1) embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira e serviços sobre os paletes, (i.2) serviços de monitoramento de energia na exportação (armazenagem), (i.3) fretes de compras de insumos, tributados ou não, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, (i.4) ferramentas e sua manutenção e (i.5) administração de vestuário; (ii) por voto de qualidade, para manter as glosas de créditos referentes à reclassificação fiscal e o certificado Halal, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tais glosas. O conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow também revertia a glosa de créditos em relação às aquisições sujeitas à alíquota zero. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.489, de 21 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10983.910404/2020-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, decorrente do indeferimento parcial do crédito de ressarcimento, cumulado com compensações.

O **despacho decisório** teve como fundamento parecer da fiscalização.

Foram pleiteados créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica e importação – e os créditos vinculados à receita de exportação – alíquota básica, presumido da agroindústria e importação –, remanescentes ao final de cada trimestre, após as deduções dos valores a recolher das contribuições. Os créditos foram apurados pela empresa SHB Comércio e Indústria de Alimentos S.A., sucedida pela BRF S.A.

Na definição do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos do PIS e da Cofins foi observado o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e as conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, vinculante no âmbito da RFB.

Foram verificadas inconsistências:

- Na aquisição de bens para revenda, com reclassificação do CST;
- Na aquisição de bens utilizados como insumos (não sujeitos ao pagamento das contribuições, não enquadrados como insumos, transporte entre estabelecimentos, fretes de retorno e outros);
- No enquadramento de despesas de devolução de vendas;
- Nos ajustes de acréscimos de crédito (que incluíam fretes e serviços não informados nos itens específicos da EFD);
- No crédito presumido da agroindústria (com referência no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004);
- Incorreção em classificação fiscal de mercadorias (carnes);
- Incorreções no rateio realizado.

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresenta **Manifestação de Inconformidade** com as razões de defesa.

Pede reunião dos processos para julgamento conjunto. Pleiteia a anulação do despacho decisório por variados motivos (ônus da prova, ofensa ao art. 142 do CTN, desconsideração da classificação feita com base em presunção, do indevido desconto de montantes tidos por glosados, de ofensa a coisa julgada administrativa).

Questiona:

- A classificação fiscal das carnes (correta classificação, condicionantes, produtos da cesta básica, laudos anexados);
- As infrações sobre o crédito presumido de atividades agroindustriais (da Lei 13.350/2010, da Lei 10.925/1994);
- Os créditos para aquisições para revenda e insumos alíquota zero;
- Os créditos de serviços (pallets, cross docking, administração de vestiários, certificado halal, serviços portuários, armazenagem, monitoramento de energia para exportação, vigilância);
- Créditos de materiais de embalagem;
- Vale refeição;
- Fretes (aquisições de pessoas físicas, transferências de produtos acabados, outras saídas, não comprovados;
- Demais materiais utilizados como insumos.

Também questiona que houve inclusão de ICMS, majorando algumas operações.

Os autos foram encaminhados para a realização de **diligência** visando, especificamente esclarecer sobre o ICMS e verificar os fretes informados nos ajustes.

A diligência foi cumprida com proposta de alteração de valores.

A **DRJ** julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte.

Em decorrência de diligências, foram aceitos ajustes para exclusão do ICMS e fretes informados como ajustes, mas referentes a aquisições de insumos. A diligência foi realizada para diferentes processos da contribuinte em apreço.

Foi apresentado recurso voluntário.

Solicita reunião de processos com fundamentos comuns para julgamento conjunto. Solicita a declaração de nulidade do despacho decisório em função da inversão do ônus da prova, que cabe a autoridade administrativa, por ofensa ao artigo 142 do CTN (não foi feita a reclassificação dos produtos), ignorou laudo técnico do Instituto Nacional da Tecnologia (INT), não constituiu crédito tributário por lançamento e efetivou compensação de ofício indevida.

Discorre sobre o conceito de insumo e sua adoção no caso das contribuições.

A empresa se insurge contra as glosas, a partir dos itens seguintes:

- Base de cálculo
 - Omissões sobre a classificação fiscal;
 - carnes “temperadas”
- Créditos presumidos das atividades agroindustriais
 - com base na Lei 12.350/2010;
 - com base na Lei 10.925/1994
- Aquisições para revenda – insumos alíquota zero (vacinas)
- Créditos de serviços
 - cross docking
 - pallets
 - administração de vestiários
 - emissão de certificado halal
 - serviços portuários
 - serviço de monitoramento de energia para exportação
 - serviços de armazenagem
 - serviços de vigilância
- materiais de embalagem
- vale refeição
- fretes
 - aquisições de pessoas físicas
 - transferência de produtos acabados entre estabelecimentos
 - outras saídas e demais operações
 - não comprovados
- demais materiais utilizados como insumos

É solicitada diligência e são apresentados quesitos.

Anexa documentos comprobatórios (pareceres sobre classificação de carnes).

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

A empresa atua principalmente na produção de alimentos, em especial no abate e comercialização de aves.

O recurso voluntário atende aos requisitos para conhecimento e apreciação.

O presente processo foi distribuído como paradigma de um conjunto de processos de ressarcimento de vários trimestres de 2017 e 2018.

Prossegue-se com o julgamento.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente aduz, de início, a nulidade do trabalho fiscal, em especial pela ausência de busca da verdade material, inversão do ônus da prova, ausência de fundamentação da autuação com ofensa ao art. 142 do CTN, falta de amparo em laudo técnico e ausência de lançamento. Alguns trechos da peça recursal:

Evidente, portanto, que, no que diz com o ônus da prova do indevido creditamento, a demonstração dos fatos é caracterizadora da prova da motivação do ato administrativo, **pressuposto incumbido, portanto, ao titular do poder de lançamento, vale dizer, a Autoridade Administrativa.**

Deve o Fisco, portanto, fazer prova da irregular constituição do crédito, bem como de sua regular formalização pelo contribuinte, **incumbindo a ele, desta forma, a prova da motivação do lançamento.**

(...)

Ocorre que, no presente caso, 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 CTN. Muito pelo contrário, a **Fiscalização apenas desconsiderou a classificação fiscal realizada pela Recorrente com base em meras presunções**, sem apresentar qualquer motivação ou laudo técnico para tanto.

Com efeito, conforme melhor explicado adiante ao tratar sobre a classificação fiscal dos produtos, é necessário ressaltar que a Fiscalização 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 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”) que, supostamente, dariam guarida à desclassificação realizada.

(...)

Como se vê, a natureza jurídica do ato administrativo do lançamento é **constitutiva**, enquanto no ato administrativo de análise de compensações, meramente **declaratória, vale dizer, não é apta à constituição de relações jurídicas tributárias obrigacionais**.

Desta feita, revela-se absolutamente ilegal a “compensação de ofício” promovida pela Fiscalização no presente caso, vez que abatidos indébitos assim reconhecidos pela própria Administração, **para quitação de créditos tributários inexistentes, vez que não formalizados mediante regular ato de lançamento, através de Auto de Infração e Multa**.

Primeiro, necessário firmar que o processo trata de despacho decisório que deferiu parcialmente ressarcimento pleiteado em PER, e não de auto de infração para lançamento de PIS e Cofins.

Pois bem, questões conceituais sobre o conceito de insumo ou a classificação de mercadorias poderão ser apreciadas adiante, como atinentes ao mérito.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, a fiscalização pode ter tratado de diversos períodos e pedidos de ressarcimento em conjunto, impondo alguma objetividade. Porém, a fiscalização, no parecer anexo ao despacho decisório, descreve o procedimento realizado, assim como as intimações e respostas. Cada item objeto de exame é explicado e consta do parecer, com a devida fundamentação legal.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões, que fogem das hipóteses previstas e não trouxeram prejuízo à defesa, não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação será objeto de análise de mérito, o que se verá a frente.

Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. A fiscalização ofereceu os motivos para as alterações realizadas. Deve, o contribuinte, possuir a condição de comprovar o direito pleiteado. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Veja-se a seguinte ementa esclarecedora do Carf:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2001 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

O Princípio da Verdade Material não pode ser aplicado à míngua das provas competentes para constituir juridicamente o fato jurídico afirmado pela Recorrente. (...).

(Acórdão: 1801-001.180; processo: 10120.902897/2008-61; sessão: 02/10/2012; 1a. Turma Especial da 1a. Sessão de Julgamento do Carf).

As questões levantadas sobre o laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) apresentado para subsidiar o entendimento da recorrente sobre a classificação das carnes, embora possam ser importantes, não servem para declaração de nulidade do trabalho fiscal ou da decisão. Entende-se que o mérito possa ser apreciado. Em adendo, a questão envolvendo a classificação em questão não é inédita.

Interessa citar algumas decisões sobre a classificação por ilustrativas sobre situações que possuem similaridades:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

(...)

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

(Acórdão: 3402-012.344; processo: 10480.730396/2018-59; sessão: 17/10/2024; 2ª. Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf)

.....

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA.

O art. 30 do Decreto nº 70.235/72 determina ser obrigatório à Autoridade Julgadora acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos.

No entanto, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos. Assim, não há obrigatoriedade, no presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos do INT trazidos pela Contribuinte.

A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.

(...)

(Acórdão: 3302-014.081; processo: 16027.720187/2017-50; sessão: 28/02/2024; 2ª. Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf)

.....

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE LAUDO TÉCNICO. INEXISTÊNCIA. PRESENÇA DE ELEMENTOS SUFICIENTES SOBRE O PRODUTO.

Se a autoridade fiscal não encontra qualquer complexidade na mercadoria importada (lápis de cor), apta a ensejar a necessidade de elaboração de laudo pericial (trabalho técnico) para dirimir eventual dúvida com relação à sua classificação fiscal (trabalho jurídico), o lançamento pode ter como base os demais elementos constantes nos autos, aptos pela utilização da Primeira Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado à proporcionar tranquila convicção sobre a classificação correta.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão: 3402-004.676; processo: 19647.006032/2007-26; sessão: 28/09/2007; 2ª. Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf)

Por fim, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, o saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, poderá ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro.

O crédito passível de ressarcimento, quando permitido na lei, **é sempre o saldo não utilizado**, podendo ser solicitado a qualquer tempo dentro do prazo decadencial. Sobre o Perdcomp, dispunha a IN RFB 1.717/2017:

Art. 56. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 1º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - **ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto.**

§ 2º A declaração de compensação deverá ser precedida do pedido de ressarcimento.

Destarte, resta claro que, no caso, o pedido de ressarcimento era feito pelo saldo. Após findo o trimestre, deve ser transmitido o ressarcimento com o saldo existente e atestado nas declarações (seja o Dacon ou, depois, acompanhando a escrituração digital, a EFD-Contribuições). Seja judicial ou administrativo, o valor a restituir/ressarcir é apurado pelo saldo do crédito. A dedução de seus débitos realizada pela empresa não se confunde com a compensação de ofício, realizada pela RFB, quando constatados débitos definitivamente constituídos.

Correto, então, o procedimento do Fisco, que não poderia simplesmente ressarcir integralmente o valor pleiteado e posteriormente cobrar os valores dos créditos indevidamente apurados pela contribuinte. Vale lembrar a Súmula do Carf:

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Acórdãos Precedentes:

3201-002.449, 3302-002.173, 3302-002.353, 3403-003.591 e 3302-01.170.

Veja-se que após constatadas em auditoria as inconsistências na apuração dos créditos das contribuições, não foi apurado saldo a pagar da contribuição no período. Se assim o fosse, não só inexistiria crédito a ser ressarcido como, também, o valor a ser cobrado seria objeto de lançamento de ofício. Na sistemática não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, é feito o confronto entre créditos e débitos no período de apuração mensal.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo

administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

A preliminar deve ser rejeitada.

2 MÉRITO: BASE DE CÁLCULO E CLASSIFICAÇÃO DAS CARNES

A fiscalização tributou vendas de carnes realizadas pela empresa, considerando estarem classificadas na posição errada da NCM. Explica o procedimento, intimações e respostas, e o entendimento adotado, discorrendo sobre a interpretação.

A DRJ não alterou o trabalho fiscal, nesse ponto.

A empresa se insurge no recurso voluntário em detalhada exposição. Menciona os laudos apresentados nos autos, inclusive do Instituto Nacional da Tecnologia (INT). Discorre sobre as regras interpretativas e falhas da fiscalização em seu procedimento. Indica produtos sem diferença ou desprezíveis de preço e peso.

Veja-se alguns pontos que resumem o apresentado:

Note-se que, para a Fiscalização, não é relevante a quantidade de temperos (que é mínima no presente caso, como se comprovará) ou como eles interagem na carne: uma única gota de salmoura levaria ao desenquadramento das carnes do Capítulo 2 para enquadramento no Capítulo 16, ainda que permaneça sendo o mesmo produto: carne crua.

(...)

O posicionamento da Recorrente pela adoção do Capítulo 2, como será evidenciado, é fundamentalmente 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.

(...)

E, como veremos, os técnicos do prestigiado INT concluíram, de modo inafastável, que a mera adição de temperos às carnes cruas, por meio da salmoura, não transforma as carnes em outros produtos – permanecendo carnes cruas – e não as torna aptas ao consumo.

(...)

Em hipótese alguma, a NESH deve ser usada como primeira e principal fonte de classificação fiscal, pois a sua aplicação, repita-se, é meramente subsidiária. A classificação fiscal deve nortear-se, em primeiro lugar, pelas RGIs, RGCs e Notas Complementares constante da TEC. Ressalte-se que a previsão acima encontra-se, ainda, prevista no artigo 15 e seguintes do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n' 7.212/201016.

(...)

A Recorrente, em decorrência de suas atividades habituais de comercialização de carnes e miudezas, informou na EFD Contribuições a venda destas mercadorias classificadas no Capítulo 02 da TEC, que se refere à “Carnes e miudezas, comestíveis”. Mais especificamente, a Recorrente classifica as suas mercadorias nas posições 02.03 e 02.0717.

(...)

A inclusão de temperos em citadas carnes decorre da adoção de um processo denominado de salmoura, por meio do qual a carne é submersa ou injetada de solução aquosa¹⁸, que costuma conter sal, açúcar e temperos diversos, como dispõe a literatura técnica sobre o tema:

(...)

O fato de não ter existido alteração na natureza da carne é esclarecido por laudos técnicos contratados pela Recorrente ao longo dos anos, para diversos tipos de carnes. **Referidos laudos são unânicos na constatação de que se trata de produtos in natura, no sentido de serem produtos crus, não cozidos, independentemente da natureza do tempero aplicado.**

Especificamente para o produto – peru temperado – o entendimento quanto à manutenção do estado de *in natura* da carne, apesar de submetida a tempero, foi, há muito, validado por especialista no assunto, Sr. Roberto H. Moretti, Prof. Titular – Faculdade de Engenharia de Alimentos – UNICAMP, em laudo emitido em 1992, já constante nos autos, como segue:

(...)

Para esse fim, em 2020, o Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”) concluiu minuciosa análise sobre 5 (cinco) produtos crus fabricados pela Recorrente, já anexados aos presentes autos, sendo: (i) o Relatório Técnico nº 286/20, referente ao Peru Temperado Congelado ; (ii) o Relatório Técnico nº 287/20, referente ao Chester Temperado Congelado; (iii) o Relatório Técnico nº 288/20, referente ao Frango Inteiro Congelado; (iv) o Relatório Técnico nº 289/20, referente às Coxinhas das Asas de Frango Temperadas Congeladas; e (v) o Relatório Técnico nº 290/20, referente ao Lombo Temperado Congelado.

(...)

Nos 5 (cinco) laudos técnicos sobre os produtos temperados e crus, restou inequívoco que tais produtos: **(i)** não passaram por etapas de produção que transformaram a sua natureza e seu estado cru; **(ii)** não são conservados por outro método, a não ser pelo congelamento; **(iii)** tiveram alguns ingredientes aplicados por meio de salmoura, os quais, considerados em sua base seca, representam percentuais ínfimos do produto comercializado; e, finalmente, **(iv)** não podem ser consumidos na forma como apresentados para comercialização.

No recurso, ainda são apresentados outros detalhes sobre o produto. Também são apresentadas fotos dos produtos classificados no Capítulo 2, como:



Figura 32: Pesagem antes da salmoura



Figura 33: Pesagem pós salmoura

Peru Temperado Congelado:**Picanha Suína Temperada Congelada:**

Apresenta outras fotos, de produtos com a embalagem, classificados no Capítulo 16, para evidenciar as diferenças.

Como exemplo, cita-se, neste voto, o relatório técnico do INT do ano de 2020, contratado pela BRF S.A., referente ao Peru Temperado Congelado (fl. 310 dos autos em diante). Os peritos responderam os quesitos formulados pela empresa, como exemplo os abaixo:

100. Com base nas definições dos parágrafos anteriores, nas observações obtidas durante a visita técnica, nas análises laboratoriais e na documentação técnica disponibilizada, este Instituto vem responder os quesitos abaixo elencados referentes ao produto Peru Temperado Congelado Sadia:

1. Queira V.Sa. descrever os produtos sob análise.

Resposta: Os produtos analisados pela equipe técnica do INT são perus inteiros, congelados, temperados com 25% de salmoura composta de: condimentos (cebola, alho, vinagre, açúcar, pimenta e sal), proteína de soja e aditivos (aromas, estabilizantes e realçador de sabor). Os produtos recebem uma embalagem interna de miúdos (fígado, coração, moela e pescoço sem pele).

5. Queira V.Sa. descrever os ingredientes normalmente aplicados nos produtos objeto de análise.

Resposta: A equipe técnica do INT acompanhou, durante o processo produtivo, a aplicação de ingredientes nos produtos sob análise, Peru Sadia, conforme descrito neste parecer, parágrafos 34 a 42. Os ingredientes aplicados durante o processo produtivo, que podem ser conferidos na foto da embalagem abaixo, são: sal, proteína de soja, açúcar, vinagre branco, cebola, alho, aromas naturais de carne, alho, pimenta branca e cebola, tripolifosfato de sódio e hexametáfosfato de sódio, isoascorbato de sódio, glutamato monossódico.



Os laudos oferecem um substrato ao que busca mostrar o recorrente, de que não há produto pronto para o consumo, com características que possuem similaridades com os produtos crus não temperados. Não resolve, porém, a questão da classificação em si.

A Lei nº 10.925/2004, com as alterações da Lei nº 12.839/2013, reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins das carnes, conforme reprodução a seguir:

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:

(...)

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;

O Capítulo 2 inclui:

(...)

02.03 - Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.

02.03 0203.1 - Frescas ou refrigeradas:

0203.11 -- Carcaças e meias-carcaças

0203.12 -- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados

0203.19 -- Outras

0203.2 - Congeladas:

0203.21 -- Carcaças e meias-carcaças

0203.22 -- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados

0203.29 -- Outras

Esta posição compreende as carnes, frescas, refrigeradas ou congeladas, dos porcos domésticos ou selvagens (javalis, por exemplo). Inclui também o toucinho entremeado (isto é, o que apresenta camadas de carne) e o toucinho com uma camada de carne aderente.

(...)

02.06 - Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas.

0206.10 - Da espécie bovina, frescas ou refrigeradas 0206.2 - Da espécie bovina, congeladas:

0206.21 – Línguas

0206.22 – Fígados

0206.29 – Outras

0206.30 - Da espécie suína, frescas ou refrigeradas

0206.4 - Da espécie suína, congeladas:

0206.41 – Fígados

0206.49 – Outras

0206.80 - Outras, frescas ou refrigeradas

0206.90 - Outras, congeladas

Incluem-se na presente posição as miudezas comestíveis tais como: a cabeça e partes da cabeça (incluindo as orelhas), patas, rabo, coração,

úbere, fígado, rins, timo (moleja), pâncreas, miolos, bofes (pulmões), goela, diafragma, baço, língua, redenho, medula espinhal, pele comestível, órgãos reprodutores (por exemplo, útero, ovários, testículos), tireoide e a hipófise. Os princípios a aplicar para a classificação das miudezas constam das Considerações Gerais do presente Capítulo.

02.07 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.

0207.1 - De aves da espécie *Gallus domesticus*:

0207.11 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.12 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.13 -- Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados

0207.14 -- Pedaços e miudezas, congelados

0207.2 - De peruas e de perus:

0207.24 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.25 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.26 -- Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados

0207.27 -- Pedaços e miudezas, congelados

0207.4 - De patos:

0207.41 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.42 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.43 -- Fígados gordos (foies gras), frescos ou refrigerados

0207.44 -- Outras, frescas ou refrigeradas

0207.45 -- Outras, congeladas

0207.5 - De gansos:

0207.51 -- Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas

0207.52 -- Não cortadas em pedaços, congeladas

0207.53 -- Fígados gordos (foies gras), frescos ou refrigerados

0207.54 -- Outras, frescas ou refrigeradas

0207.55 -- Outras, congeladas

0207.60 - De galinhas-d'angola (pintadas)

Esta posição inclui exclusivamente as carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves domésticas que, quando vivas, classificam-se na posição 01.05.

As miudezas das aves com maior importância no comércio internacional são os fígados de frango, de ganso ou de pato. Estes fígados compreendem os

fígados gordos (foies gras) de gansos ou de patos que se distinguem dos outros fígados por serem maiores e mais pesados, mais consistentes e mais ricos em gordura; a sua cor varia do bege esbranquiçado ao castanho-claro, enquanto que os outros fígados são em geral de cor vermelha mais ou menos escura.

(...)

No Capítulo 16:

16.01 - Enchidos e produtos semelhantes, de carne, miudezas, sangue ou de insetos; preparações alimentícias à base desses produtos.

Esta posição abrange os enchidos e produtos semelhantes, isto é, as preparações compostas de carne, miudezas (incluindo as tripas e os estômagos) ou de insetos, cortados em pedaços ou picados, ou de sangue, contidos em tripas, estômagos, bexigas, peles ou outros invólucros semelhantes (naturais ou artificiais). Alguns destes produtos podem, todavia, apresentar-se sem invólucro, sendo-lhes dada a sua configuração característica, isto é, uma forma cilíndrica ou semelhante, de seção redonda, oval ou retangular (de ângulos mais ou menos arredondados) por moldagem.

Os enchidos e produtos semelhantes podem apresentar-se crus ou cozidos, defumados (fumados) ou não, e ser adicionados de gordura, toucinho, fécula, condimentos, especiarias, etc. Além disso, estas preparações podem conter pedaços de carne ou miudezas relativamente grandes. Os enchidos e produtos semelhantes permanecem classificados na presente posição, mesmo que tenham sido cortados em fatias ou se apresentem em recipientes hermeticamente fechados.

Estão, entre outros, incluídos na presente posição:

- 1) Os enchidos e produtos semelhantes, à base de carne (salsichas, salame, etc.).
- 2) Os enchidos de fígado (compreendendo o fígado de aves domésticas).
- 3) As morcelas: brancas e pretas.
- 4) Os chouriços, paios, mortadelas e outros produtos semelhantes.
- 5) Os patês, pastas, musses, galantinas e rilletes, apresentados em invólucros característicos de enchidos ou moldados de modo a dar-se-lhes a forma de enchidos.

A presente posição abrange também certas preparações alimentícias compostas (incluindo as “refeições prontas”) à base de enchidos ou produtos semelhantes (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo, terceiro parágrafo).

Estão excluídas, pelo contrário, da presente posição:

- a) As carnes que, embora contidas em bexigas, tripas ou invólucros semelhantes (naturais ou artificiais), não se apresentem cortadas em pequenos pedaços nem picadas, tais como certos presuntos e pás, enrolados (posições 02.10 ou 16.02, em geral).
- b) A carne crua, picada ou cortada em pequenos pedaços, sem quaisquer outros ingredientes, mesmo contida num invólucro (Capítulo 2).
- c) As preparações contidas em invólucros diferentes dos que são normalmente utilizados para enchidos, a menos que tais preparações sejam classificadas na presente posição, mesmo sem invólucros (posição 16.02, em geral).
- d) As aves domésticas cozidas e simplesmente desossadas, tais como os rolos de peru (posição 16.02).

16.02 - Outras preparações e conservas de carne, miudezas, sangue ou de insetos.

1602.10 - Preparações homogeneizadas

1602.20 - De fígados de quaisquer animais

1602.3 - De aves da posição 01.05:

1602.31 -- De peruas e de perus

1602.32 -- De aves da espécie *Gallus domesticus*

1602.39 -- Outras 1602.4 - Da espécie suína:

1602.41 -- Pernas e respectivos pedaços

1602.42 -- Pás e respectivos pedaços

1602.49 -- Outras, incluindo as misturas

1602.50 - Da espécie bovina

1602.90 - Outras, incluindo as preparações de sangue de quaisquer animais

Esta posição inclui as preparações e conservas de carne, miudezas, sangue ou de insetos do presente Capítulo, com exclusão dos enchidos e produtos semelhantes da posição 16.01, dos extratos e sucos, de carne da posição 16.03.

Esta posição compreende:

- 1) As carnes e miudezas cozidas por qualquer processo: em água ou a vapor, grelhadas, fritas, assadas (com exceção dos produtos simplesmente escaldados, branqueados, etc. - ver as Considerações Gerais do Capítulo 2).
- 2) Os patês, pastas, musses, galantinas e rilletes, desde que tais preparações não satisfaçam os critérios que permitam classificá-las na posição 16.01, como enchidos e produtos semelhantes.

3) As carnes e miudezas de qualquer espécie, preparadas ou conservadas por qualquer processo não previsto no Capítulo 2 ou na posição 05.04, incluindo as simplesmente envolvidas de pasta ou de pão ralado (empanados), trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta) ou ainda finamente homogeneizadas (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo, número 4).

4) As preparações de sangue, exceto a morcela preta e produtos semelhantes da posição 16.01.

5) As preparações alimentícias (incluindo as “refeições prontas”) que contenham, em peso, mais de 20 % de carne, miudezas, sangue ou de insetos (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Excluem-se também da presente posição:

a) As massas alimentícias (ravióli, etc.) recheadas de carne ou miudezas (posição 19.02).

b) As preparações para molhos, os molhos preparados, os condimentos e os temperos compostos (posição 21.03).

c) As preparações para caldos e sopas, caldos e sopas preparados, bem como as preparações alimentícias compostas homogeneizadas (posição 21.04).

Ora, fica clara a necessidade de esclarecer o texto das posições. A despeito dos laudos trazidos, há que se considerar, na presente análise, que cabe às Notas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) e as da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) delimitar o alcance das subposições, posições, capítulos ou seções, havendo definição expressa nas Notas do Capítulo 2 de que as carnes e miudezas serão incluídas no Capítulo 16 quando se encontrarem temperadas, ainda que apenas com sal e pimenta. Veja-se, *in verbis*:

(...)

Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16.

Apenas se compreendem neste Capítulo as carnes e miudezas que se apresentem nas seguintes formas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas:

1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte.

2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C, sem atingir o congelamento.

3) Congeladas, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até o congelamento completo.

4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas).

As carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada incluem-se também neste Capítulo.

As carnes e miudezas apresentadas sob as formas descritas nos números 1) a 4) acima incluem-se neste Capítulo, mesmo que tenham sido tratadas com enzimas proteolíticas (a papaína, por exemplo), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou moídas (picadas). Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 guarnecidas de toucinho da posição 02.09, por exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo.

As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem:

a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.

b) 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, compreendendo as simplesmente envolvidas de pasta ou de pão ralado (empanados), as trufadas ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta), incluindo a pasta (patê) de fígado (posição 16.02).

(gn).

É de se citar as seguintes decisões do Carf, a primeira desta mesma turma, que decidiram em desfavor das recorrentes, embora em decisões não unânimes:

Assunto: Classificação de Mercadorias

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

(...)

SISTEMA HARMONIZADO. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS. CARNES TEMPERADAS E CONGELADAS.

As carnes e miudezas temperadas e congeladas classificam-se no capítulo 16 do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias (SH), em conformidade com nota explicativa do capítulo 2 desse mesmo SH.

(...)

LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. UTILIZAÇÃO SUBSIDÁRIA.

Os laudos e pareceres técnicos têm função subsidiária, cabendo à Administração tributária federal a classificação fiscal de mercadorias.

(Processo 15504-726773/2018-53; Acórdão 3201-012.649; sessão 15/10/2025)

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2018 PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA NCM.

Nos termos da Lei nº 10.925/2004, estão sujeitos à tributação à alíquota zero apenas os produtos classificados nos códigos da NCM expressamente indicados.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Pouco importa qual a classificação específica na NCM, desde que a Autoridade Tributária tenha justificado a alteração da classificação fiscal, o que se faz a contento ao afirmar que as carnes eram temperadas, fato que, por si só, nos termos das regras de classificação fiscal do Sistema Harmonizado, exclui essas mercadorias do capítulo 02 e os insere no capítulo 16.

Poderia se cogitar de nulidade caso o tributo em questão fosse o IPI, apenas na hipótese em que o capítulo 16 tivesse diversas alíquotas distintas e fosse necessário justificar o porquê de ter sido adotada determinada posição e sua alíquota correspondente.

No caso do PIS/Cofins, excluída a possibilidade de alguma classificação fiscal que permitisse a alíquota zero, o produto vai para a regra geral de tributação. Logo, não há qualquer nulidade no procedimento adotado.

O contribuinte pode discordar da alteração da classificação fiscal; mas isso é questão de mérito, e não fato que implique a decretação de nulidade da atuação.

CARNES TEMPERADAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO (NESH).

A leitura das notas explicativas de classificação fiscal do Sistema Harmonizado não deixa dúvidas de que o capítulo 02 é dedicado apenas para produtos frescos, submetidos unicamente a processos de conservação, conforme consta do seu texto, ou seja, para as carnes e miudezas: 1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte; 2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C; 3) Congeladas, isto é, refrigeradas

abaixo do seu ponto de congelamento; ou 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas. Ou para carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada.

Os produtos que são vendidos “temperados”, segundo o que consta da própria embalagem dos produtos, contendo diversos ingredientes, não podem ser classificados no capítulo 02, pois as regras de classificação determinam que basta o simples tempero com “sal e pimenta” para deslocar sua classificação para o capítulo 16.

O Sistema Harmonizado está organizado em 97 capítulos e 21 Seções. As mercadorias estão ordenadas de forma progressiva, de acordo com o seu grau de elaboração, iniciando pelos animais vivos e terminando com as obras de arte, passando por matérias-primas e produtos semielaborados. Quanto maior a participação do homem na elaboração da mercadoria, mais elevado é o número do capítulo em que ela será classificada.

(...)

(Processo 13136-720173/2021-97; Acórdão 3302-014.860; sessão 28/11/2024)

Como observou a decisão recorrida, nos produtos se verifica a presença de pimenta ou realçador de sabor (glutamato monossódico) ou aromatizantes ou condimentos ou temperos diversos, como alho, cebola, salsa, proteína de soja, limão, aipo, algumas vezes vinho, corantes, estabilizantes e diversos outros produtos diferentes de sal ou açúcar. Sendo necessária a interpretação, deve ser seguido o constante das notas do SH. É de se trilhar o mesmo caminho das decisões do Carf acima citadas.

3 CRÉDITO PRESUMIDO

Crédito presumido da Lei 12.350/2010

A Lei 12.350/2010 instituiu créditos presumidos relacionados às atividades de criação de aves e suínos em seus arts. 55 e 56. No que interessa aqui, o Art. 56 criou crédito presumido de 12%, sobre as aquisições de cortes e miudezas de suínos e aves tributados à alíquota zero, utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda. A redação era:

Art. 56. 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 na alínea b do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 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 12% (doze por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º É vedada a apuração do crédito presumido de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 3º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

(gn).

O crédito foi glosado por não atender aos requisitos:

97. Em relação ao crédito presumido apurado com base no art. 56 da Lei nº 12.350/2010, verifica-se que o crédito não é aplicável ao caso concreto, uma vez que entre as operações escrituradas na EFD-Contribuições, geradoras de créditos presumidos (CST 66), **não** constam aquisições para industrialização de produtos fomentados com alíquota zero das contribuições na forma prevista na alínea b do inciso XIX do art. 1º da Lei 10.925/2004, conforme estabelece o *caput* do art. 56 da Lei nº 12.350/2010. Assim, com base nas informações escrituradas na EFD-Contribuições, conclui-se que o interessado não apurou créditos presumidos com o fundamento indicado.

98. Relevante ressaltar também que, de acordo com o § 1º do art. 56 da Lei nº 12.350/2010, o crédito de que trata o caput é vedado nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, ou que revende os produtos referidos no caput, situações nas quais o interessado claramente se enquadra.

No recurso, a empresa se insurge, em resumo:

A Recorrente apurou créditos presumidos de PIS e da COFINS previstos no artigo 56 da lei 12.350/10 e alterações dadas pela lei 12.839/13,

combinados aos artigos 5º e 6º da então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011, que regulamentava a apuração de créditos presumidos, conforme segue embasamento legal:

(...)

Contudo, como acima transcrito, a vedação em questão afeta tão somente as operações praticadas no mercado interno, não sendo aplicável às exportações efetuadas pela Recorrente.

Ainda assim, as vedações alcançam apenas alguns produtos adquiridos ou industrializados pela empresa, e não toda gama de produtos.

Portanto, 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.

(...)

Ainda, a título de exemplo, foi realizada a venda de bens classificados nos códigos 01.03 a 01.05 com as seguintes descrições: SUINO FEMEA REPRODUCAO PROPRIA C-22 SPM, SUINO DESCARTE FEMEA, SUINO DESCARTE MACHO, LEITAO/SUINO MISTO DESCARTE, ou seja, o crédito presumido é de direito da Recorrente, que se enquadra na legislação prevista, não podendo invalidar todo o crédito por pequenas vendas realizadas de animais vivos.

Como já informado em Manifestação de Inconformidade, não é possível a Recorrente ter uma “marcação” do animal vivo e sua destinação específica, pois ele fará parte da produção como um todo, cabendo aplicar o creditamento presumido e da parcela que é vendida (mínima) excluir o direito ao crédito, ou pelo menos, fazer o cálculo do direito ao crédito presumido por proporção das receitas.

(...)

Vale ressaltar que a Recorrente, neste contexto, 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.

Ademais, além de interpretar erroneamente as vedações previstas nos parágrafos únicos dos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa nº 1.157/2011, a Fiscalização também apresentou uma condição inexistente para apropriação dos créditos, qual seja: a falta de segregação das aquisições.

(...)

O requisito apresentado não é amparado pela Lei nº 12.350/2010, que não exige o controle de estoque apartado como requisito legal para a concessão dos créditos presumidos.

Face o exposto, utilizando interpretação sistemática e teológica do artigo 56 da Lei 12350/2010, a vedação da apropriação do crédito presumido prevista no § 1º deste artigo não se aplica a Recorrente, conforme evidenciado anteriormente.

Houve, no mínimo, erro nas informações da EFD-C. A empresa informa estornos e ajustes que não fornecem substrato para a certeza e liquidez necessária na aferição do crédito.

Com relação às vendas, a vedação é para empresas que revendem os produtos no caput, não existindo previsão de proporcionalidade. De toda a forma, a própria empresa reconhece a impossibilidade de separação.

Como indica a DRJ, fazendo menção a Instrução Normativa que regulamentou a norma:

Porém, destaque-se que a argumentação de defesa apresentada não se aplica aos motivos das glosas: o crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011**, foi glosado porque 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 classificados na posição 0105, 1005 e 2309.90, sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º. Esse fato não foi refutado pela interessada.

Devem ser mantidas, então, as glosas em questão.

Créditos Presumidos Lei 10.925/2004

Nesse ponto, a contestação da recorrente é a seguinte:

Conforme anteriormente asseverado, no que diz com a Lei 10.925/94, verificou-se a conformidade dos créditos presumidos, objetando-se a Fiscalização, entretanto, em razão de que a Recorrente, em lugar da devida apropriação dos créditos no próprio período de apuração, teria procedido à irregular compensação/restituição, o que seria irregular, ante ausência de previsão legal.

Não obstante, a apropriação em referência ocorreu no próprio período de apuração, conforme deverá ser apurado mediante diligência, através de quesito próprio, que será oportunamente formulado, o que desde já se requer

Ao final, no pedido de diligência, a empresa apresenta um quesito referente ao tema:

1. Relativamente ao crédito presumido autorizado pela Lei 10.925/94, o aproveitamento foi realizado no próprio período de apuração? Em caso contrário, como foi realizado?

Os autos tratam de crédito passível de ressarcimento. A glosa se deu em função da possibilidade única de utilização para dedução. Como não há qualquer informação de que não tenha sido possibilitada a dedução para apuração das contribuições do período, nada há que ser alterado.

4 CRÉDITOS PARA REVENDA E INSUMOS ALÍQUOTA ZERO

Foram glosados os créditos relativos a bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero (leite, bebida láctea, queijos e requeijão e carnes classificadas nas posições 02.02 e 02.03 da NCM). Não houve exportação de bens adquiridos para revenda no período, de modo que os bens para revenda com tributação foram realocados em créditos de mercado interno tributado, possibilitando a utilização apenas para dedução, não ressarcimento. Também excluídos créditos de bens utilizados como insumo e não sujeitos ao pagamento das contribuições, seja por suspensão, seja por se sujeitarem à alíquota zero.

Segundo a recorrente, por definição legal, a tributação à alíquota zero não significa não incidência ou isenção das contribuições, pois os produtos foram efetivamente tributados. Tributar à alíquota zero é multiplicar a base de cálculo ao percentual “zero”. Esta operação também resultará em valor “zero”, porém ela representa a tributação dos produtos, mas sem ônus financeiro. Afirma que, pelo princípio da regra matriz de incidência tributária, tais aquisições sofreram a incidência das contribuições e, desta forma, geram direito ao creditamento nas operações.

Questiona em específico:

Por fim, cumpre-se ressaltar que, no que diz com a glosa de “DILUENTE VACINA MAREK 400 ML”, o qual conforme já assinalado, integra processo produtivo da BRF, trata-se de insumo essencial e obrigatório na fabricação dos produtos. Cumpre-se, portanto, esclarecer se, em razão de estarem sob regime de tributação monofásico, gerariam o direito ao creditamento.

Apresenta argumentos para sustentar que, mesmo que a operação anterior esteja enquadrada no regime monofásico, não seria coerente e nem razoável adquirir os produtos para uso próprio, sem fins de revenda, e

não poder tomar o devido crédito, já que serão integrados ao custo do produto. São insumos utilizados no processo produtivo e que possuem a permanente necessidade para a produção e qualidade do produto final, sendo essencial à atividade da empresa.

Veja-se a Lei 10.833/2003:

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

- bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O direito ao crédito em casos de aquisição de produtos que não sofreram a incidência as contribuições (suspensão ou alíquota zero) é expressamente vedado pelo inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entende-se que tal vedação abrange às aquisições de insumos com alíquota zero.

A jurisprudência é farta nesse sentido. Transcreve-se ementas decisões:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera crédito na sistemática não-cumulativa a aquisição de bem para revender ou usar como insumo tributado à alíquota zero.

PIS. COFINS. COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(Processo 10983.720902/2011-64; acórdão 3101-004.259; sessão 12/11/2025).

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

(...)

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

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

(Processo 10940.903774/2011-99; acórdão 3201-012.399; sessão 25/07/2025)

Tal entendimento está em consonância com a sistemática não cumulativa.

Com relação à vacina, o esclarecimento da DRJ foi pontual, não se vislumbrando argumento a reformá-lo:

Este foi exatamente o motivo da glosa dos créditos apurados neste item, inclusive sobre o “DILUENTE VACINA MAREK 400 ML”, conforme informado no referido Parecer nº 007-2021 e na planilha “EFD-NAT BC1 – glosas.xlsx” anexada à folha 148 do dossiê nº 13033.186655/2020-82. O diluente não é submetido ao regime de tributação monofásico, como alegou a manifestante, mas se sujeita à alíquota zero por força do art. 1º, inciso VII, da Lei nº 10.925, de 2004, que assim prevê:

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:

(...)

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e

(...)

Esse é o código NCM do produto, estando correta a glosa efetuada pelo agente do Fisco.

Não há como estender aos casos de aquisições de insumos submetidos à alíquota zero o permissivo legal posto para os casos de isenção, uma vez que a lei definiu expressamente. O mesmo entendimento se aplica à vedação ao direito a crédito sobre bens adquiridos com suspensão das contribuições, visto que os bens não se sujeitaram ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dessa forma, voto por negar o crédito decorrente das entradas de insumos com alíquota zero.

5 CRÉDITOS SOBRE INSUMOS: BENS E SERVIÇOS

Do Conceito de Insumos

Cabem breves comentários sobre o conceito de insumos a ser utilizado na sistemática não cumulativa das contribuições.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 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 nº 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”.

O entendimento fixado pelo STJ foi intermediário entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente

na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Passa-se aos itens objeto da insurgência.

Materiais para Embalagem, Cross Docking e Pallets

Estes itens podem ser apreciados em conjunto, uma vez se tratar de bens e serviços utilizados no transporte dos produtos. Foram glosados valores com materiais e serviços de embalagem, sem incorporação ao produto.

A empresa contestou. Segue exemplos no recurso:

Destaca-se que tais embalagens são essenciais ao estoque e transporte dos produtos da Recorrente vez que, conforme informado, tratam-se de produtos oriundos de proteína animal, e que por isso, demandam especial acondicionamento, sob pena de inviabilidade de sua locomoção e integridade da mercadoria.

(...)

Veja-se que a Recorrente, além de embalar sua produção em pacotes unitários, faz a comercialização por fardos, conforme se pode denotar das imagens acima. Isso porque o transporte individual seria inviável, à medida em que a sobreposição das unidades por pacotes individuais não é possível em grande escala, podendo gerar enormes perdas com rasgos e outros danos que as mercadorias sofreriam, acaso transportadas individualmente. Neste sentido, o acondicionamento nos termos em que manejados pela Recorrente é condição não somente para o transporte, mas para que se viabilize o próprio estoque e comercialização.

(...)

Uma vez mais, tratando-se de serviços que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo da BRF. A reforma/repaletização de pallets contempla o custo da fábrica e é aplicada para manutenção dos pallets, já que são destinados a suportar grandes e diárias movimentações de carga.

Apresenta fotos e contratos.

A DRJ manteve as glosas a partir da diferenciação entre embalagens de transporte e embalagens de apresentação. Bens e serviços aplicados aos produtos prontos, no que incluiu as chamadas embalagens de transporte,

seriam aplicados após a produção, sem impactos no produto em si. Isso se aplicaria aos paletes e serviços relacionados, como repaletização e manutenção de pallets (os serviços de cross docking serão vistos adiante).

Ocorre que o material de transporte e os serviços relacionados permitem manter integridade e natureza dos produtos, enquadrando-se entre os gastos necessários ao processo produtivo. A jurisprudência do Carf caminhou neste sentido, na direção do pleiteado, culminando com a súmula que segue:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

O disposto deve incluir os gastos com pallets, conserto e manutenção, assim como as despesas necessárias de acondicionamento e transporte, caixas, fitas, entre outras.

Já com relação aos serviços “cross docking”, a empresa aduz:

Conforme informado, o serviço de cross docking significa “cruzando as docas”, compreende na distribuição do produto entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem. O serviço é compreendido no transbordo da carga de grandes caminhões para caminhões menores que fazem a entrega dos produtos, mantendo a refrigeração e qualidade, tal serviço foi relacionado pela Fiscalização como: “movimentação de container carregado para exportação”, “serviço de Container Rolagem Exportação” e “serviço de Container Armazenagem Exportação”.

Entende-se que tais serviços poderiam ser tidos como serviços acessórios à armazenagem ou portuários de exportação. No caso, só a previsão para os serviços de armazenagem, no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003. Com relação aos serviços portuários na exportação, a jurisprudência do Carf caminhou em sentido contrário, culminando com a súmula:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Entende-se por manter a glosa neste item.

Assim, devem ser revertidas as glosas de aquisições de embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira e serviços sobre os paletes.

Serviços de Administração de Vestiários

A DRJ manteve a glosa a glosa:

Não é possível o creditamento apurado sobre os gastos com a locação de uniformes sob a ótica de tratar-se de serviço utilizado como insumo, pois gastos com serviços e gastos com locação não se confundem. “Locação” e “serviço” são institutos jurídicos diferentes; a locação de bens imóveis ou móveis não constitui uma prestação de serviços, mas a disponibilização de um bem para a utilização do locatário sem a prestação de um serviço.

Em síntese, existe uma distinção conceitual insuperável entre a locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e a prestação de serviço (obrigação de fazer), sendo vedado à legislação tributária alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado.

A empresa se insurgiu:

Por sua vez, nos termos do contrato de prestação de serviços (Anexo 18 da Manifestação de Inconformidade), entende-se por administração de vestiários a locação de uniformes profissionais, contratação de serviços de lavanderia, administração e limpeza de vestiários.

(...)

Por fim, também aplicando-se ao caso o teste de subtração, é de fácil identificação que sua eliminação implique na impossibilidade da realização de sua atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Transcreve-se novamente a Lei 10.833/2003 no que interessa aqui:

Veja-se a Lei 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)

(...)

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

Ou seja, a Lei diferenciou a prestação de serviços dos aluguéis. No caso, os gastos contratuais são mistos. Porém, como explicou a empresa, trata-se de administrar a vestimenta, de modo a cumprir as normas sanitárias. Dessa forma, é razoável considerar que predomina a prestação de serviços, possibilitando um vestuário limpo nas dependências produtivas.

Entende-se, portanto, por reformar a decisão nesse item.

Emissão de Certificado Halal

A recorrente se insurge contra a glosa. A emissão deste certificado é um documento fiel de garantia, emitido por uma instituição certificadora Halal, reconhecida por países islâmicos, para atestar que a empresa, processo e produtos seguem os requisitos legais e critérios determinados pela jurisprudência islâmica.

Pode-se mencionar que o laudo técnico do INT, já citado, referente ao produto Peru Temperado Congelado, acompanhou processo com certificado Halal. Mencionou:

15. A etapa seguinte consiste na sangria das aves, que saem da cuba entrando direto no túnel de sangria, que pode acontecer de forma automática ou manual. No caso do processo produtivo do produto (peru Sadia) acompanhado pela equipe técnica do INT, o processo seguiu a técnica de abate Halal (permitido, autorizado). Essa técnica deve ser realizada por um operador muçulmano, que faz o abate segundo os Rituais Islâmicos, invocando o nome de Deus (Alá) e a face e o peito da ave deve ser voltada para Meca. O operador utilizando a faca adequada, executa um corte rápido que secciona os grandes vasos do pescoço (traqueia, esôfago, artérias e veia jugular) para apressar o sangramento e causar morte rápida diminuindo o sofrimento infringido (Figuras 6 e 7). O sangue é recolhido na “calha de sangria” e depois destinado à industrialização.

De fato, a Certificação Halal atesta que determinado produto respeitou estas regras em todas as suas etapas de produção e industrialização. Deste modo, quando um consumidor islâmico adquire um produto com a certificação Halal, saberá que ele foi produzido respeitando as regras estabelecidas por sua religião, mas isso para países islâmicos em nada sendo obrigatório para seu processo produtivo no Brasil.

Em verdade, a dita certificação concede um “plus” comercial à indústria, em nada sendo necessária em seu processo produtivo.

Mantém-se a glosa.

Serviços Portuários

A recorrente contesta a glosa:

No caso, as operações de Handling, consistem em procedimentos de handling in e out, que são transferências do container do caminhão para o pátio do armazém para carregamento e de sua realocação para o veículo, respectivamente, para que sejam evitados acidentes e para aumentar a possibilidade de que a carga chegue em segurança ao complexo portuário.

Com a definição do serviço prestado e por tratar-se de transferência do caminhão para um armazém, esse custo está incluso no processo de armazenamento dos produtos a serem exportados, portanto previsto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vejamos:

Como já visto, a necessidade de bens e serviços deve ser vista sob o prisma da produção, e não da atividade empresarial como um todo. Assim, a jurisprudência do Carf caminhou no sentido de diferenciar, quanto às despesas portuárias/aduaneiras, a importação de insumos da exportação de produtos. Aqui, se trata de exportação. Veja-se a seguinte decisão:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

(...)

CRÉDITOS. **DESPESAS ADUANEIRAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.** RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta a **despesas aduaneiras na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.** (Acórdão 9303-013.961, j. 12/04/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

(...)

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. **DESPESAS PORTUÁRIAS/ADUANEIRAS**. SERVIÇO DE DESCARGA ESTIVADA. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTÊINERES. **IMPOSSIBILIDADE**.

As despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêiners – THC, com serviço de descarga estivada e com movimentação/manuseio de contêineres, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições para o PIS e da COFINS, bem como não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º dos mesmos diplomas legais, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda. (Acórdão 3202-002.061, j. 19/09/2024)

A jurisprudência culminou com a súmula seguinte:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa no caso em concreto.

Serviços de Monitoramento de Energia para Exportação

A recorrente explica:

Em relação aos serviços de monitoramento de energia, os quais foram mantidas as glosas pela DRJ, vinculam-se à refrigeração de contêineres frigoríficos.

Nestes casos, referidos contêineres necessitam ser 'energizados' e sua carga de bateria, recarregável, precisa ser constantemente monitorada. Não é raro que os contêineres frigoríficos sejam capazes de manter a mercadoria que está sendo exportada a temperaturas abaixo de zero (congeladas), por longos períodos.

Esse serviço, de monitoramento e energização dos contêineres é feito, na sua grande maioria, pelos terminais de cargas dos portos por onde estão armazenados os produtos exportados.

Considerando-se que a energia é um insumo necessário para manter o contêiner frigorífico na temperatura exigida e que ele é, por si só, um instrumento de armazenagem, não é difícil se supor que o crédito sobre esse serviço deva ser reconhecido como parte desse insumo.

A DRJ manteve a glosa:

Contudo, nos termos do que preveem as Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Não é essa a situação ora em análise, pois a energia é utilizada na refrigeração da unidade de carga onde estão armazenados os produtos industrializados pela interessada. O serviço de monitoramento de energia para exportação não é insumo essencial e relevante utilizado na industrialização dos produtos, tratando-se de serviço posterior à finalização do processo de produção. Também não se confunde com o serviço de armazenagem na operação de venda, como analisado no item anterior deste voto.

O contrato apresentado no anexo 21 da manifestação de inconformidade (fl. 666 dos autos) efetivamente mostra clara vinculação dos dispêndios com a armazenagem. De fato, a contratação desse serviço é imprescindível para a manter os produtos em condições ideais para consumo, de modo que se enquadra no conceito de armazenagem disposto no art. 3º, IX da Lei 10.833/2003, o que deve abranger, além da guarda e depósito, a conservação.

A glosa merece ser revertida.

Serviços de Armazenagem

Foram glosados serviços de armazenagem por não se referirem, propriamente, a armazenagem.

Na contestação, é questionado:

Essa gigantesca atividade de comércio exterior, na sua quase totalidade, é representada pela exportação de produtos que exigem refrigeração, fazendo com que os produtos sejam acomodados em containers refrigerados (imagem abaixo). Para manutenção da qualidade dos produtos, por exigência dos clientes e das legislações sanitárias de todos os mais de 130 países para quem a BRF exporta, uma série de rotinas devem ser obrigatoriamente adotadas – o que reforça a essencialidade dos gastos relacionados. Uma dessas rotinas é, exatamente, a revisão dos containers onde serão acondicionados os produtos a serem exportados. Esse trabalho é realizado por empresas terceirizadas, junto aos armazéns onde se localizam esses containers, nos diversos portos brasileiros utilizados pela empresa para realização dessas operações de exportação.

No caso, entende-se aqui que não são serviços de conservação das mercadorias.

Assim, devem seguir a mesma direção das despesas portuárias na exportação, já analisada em item anterior. É de se julgar improcedente o recurso nesse item.

Serviços de Vigilância

No recurso, se argumenta:

A Ilustre Fiscalização, utilizando-se do ultrapassado conceito de insumo, glosou os créditos oriundos de serviços de: sistema segurança/vigilância nr12, serviço de vigilante 24 hs desarmado, vigilância ronda 24 hs armado, serviço de vigilância Ronda 12 hs armado noite, serviço vigilância portaria 24 hs, serviço de vigilância locação moto ronda, serviço de vigilante 12 hs dia armado, serviço de vigilante 12 hs noite desarmado e serviço de vigilância portaria 12 hs noite.

A Recorrente, como a maior empresa de produção de proteína animal do país, possui inúmeras unidades produtivas sendo grande parte fazendas e grandes plantas industriais. Assim, concentra grande dispêndio financeiro com a finalidade de exercer preventivamente a proteção do patrimônio e das pessoas que se encontram nos limites da localidade a ser vigiada. Deste modo, os serviços são indiretamente **ligados a produção dos bens, sendo indispensáveis e infelizmente necessárias para a regular condução das atividades empresariais pela Recorrente.**

Sem dúvida, são serviços importantes para a empresa. Porém, considera-se não serem insumos da atividade produtiva. É de se manter a glosa.

Vale-Refeição

A peça contestatória aduz:

Não obstante, a Instrução Normativa nº 1.911/2019 não observa o repetitivo do E.STJ. Não obstante, nos casos em que houver a previsão da concessão em acordo ou convenção coletiva (caso da Recorrente), é devida a tomada de crédito sobre o VR e o VA concedidos aos colaboradores da BRF, dedicados a sua atividade fim, diante da existência de obrigação legal.

Corrobora com o quanto asseverado o parecer elaborado por escritório especializado, conforme Anexo 24 da Manifestação de Inconformidade.

Os gastos para viabilização ou suporte à mão de obra não são insumos.

A Cosit/RFB possui o seguinte entendimento atual:

SC Cosit 10/2024

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE EXTRUSÃO DE ALUMÍNIO. DISPÊNDIOS COM ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, AUXÍLIO-CRECHE, PLANO DE SAÚDE, SUBVENÇÃO PATRONAL E PRÊMIO DE ASSIDUIDADE DOS EMPREGADOS.

INSUMOS. ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos da atividade de extrusão de alumínio para efeitos do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à pessoa jurídica que incorre em tais dispêndios com empregados: a) **o fornecimento de alimentação, seja por meio de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante)**, sem prejuízo do disposto no inciso X do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002; b) **despesas com o transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho ainda que da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços**; c) **auxílio-creche**; d) **plano de saúde**; e) subvenção patronal; e f) prêmio de assiduidade.

A classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Já na IN RFB 2.121/2022, o que será adotado aqui, consta como segue:

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:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 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**.

Mantida a glosa.

Fretes

A matéria já foi fartamente debatida no Carf. Há hoje entendimentos sumulados que abarcam a maioria das situações.

Uma parte dos fretes já foi aceito na decisão recorrida, a partir de diligência realizada. Como aponta a decisão:

Diante do alegado, foi, então, determinada a realização de diligência, por meio do Despacho nº 105-000.123 desta Turma de Julgamento, para se informar se em face dos documentos que compõem o referido Anexo 25 há créditos passíveis de ressarcimento.

O Auditor assim se manifestou na Informação Fiscal nº 066-2021/EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB, de 28 de outubro de 2021, às folhas 1035/1039:

8. Em relação ao item “2)” da diligência, a partir do exame dos documentos que compõem o Anexo 25 da Manifestação de Inconformidade, concluiu-se que a maioria dos itens relacionados permitem a apuração de créditos, por se enquadrarem como serviços utilizados como insumo, na forma prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

9. No entanto, não foram aceitos os créditos relativos aos documentos fiscais cujo tomador do serviço não foi o detentor do crédito apurado (SHB), pois tratam-se de créditos de terceiros que deveriam ser contabilizados na escrituração do terceiro que tomou o serviço e arcou com o seu custo.

10. Também não foram aceitos os créditos relativos aos documentos fiscais cuja descrição do serviço consta como “SERVIÇO FRETES TRANSPORTES INTERNOS”, por conter informações insuficientes para enquadrar o serviço como insumo.

11. Nos termos do art. 172, § 1º, inciso IX, da IN RFB nº 1.911/2019, consideram-se insumos os serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Assim, para aferir se um determinado serviço de transporte interno enquadra-se, ou não, como um serviço utilizado como insumo faz-se necessário conhecer qual é o produto transportado, informação esta que não consta nos documentos fiscais e nem nas informações apresentadas pelo interessado.

12. Na planilha “Recalculo – Ajustes de Acrescimo.xlsx”, anexa a esta Informação Fiscal, encontra-se a relação de documentos fiscais analisados, com indicação daqueles que não foram aceitos para fins de apropriação de créditos. (destaque do original)

Basicamente, não foi feita a prova dos fretes de produtos em elaboração, e. Necessária a devida comprovação, é cabível a glosa.

Os fretes glosados por aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições decorreram de diferentes situações. Como exemplo, fretes referentes a aquisições de pessoas físicas, ou de bens sujeitos à alíquota zero ou suspensão.

A DRJ manteve a glosa sob o argumento de que não se considera a despesa com frete como um serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado. 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.

A empresa contesta pois os fretes constituem serviços que se caracterizam como insumo, independente do bem que transportam.

O Carf já publicou súmula sobre a matéria cujo entendimento deve ser adotado. Veja-se:

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.

(grifou-se).

A própria Instrução Normativa da RFB estabelece:

IN RFB 2.121/2022

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).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

(...)

Da mesma forma com a aquisição de insumos em geral, se o frete esteve sujeito a incidência das contribuições e foi pago de forma autônoma pelo adquirente, não haveria por que não validar o crédito.

Assim, devem ser aceitos os créditos decorrentes de fretes de compras de insumos, independentemente de o bem ter sido adquirido de pessoas físicas ou da aquisição do bem não estar sujeita ao pagamento da contribuição, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

A empresa também se insurge contra a **glosa de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos**. Argumenta:

Como se sabe, a atividade da Recorrente impõe a transferência de seus produtos acabados para centros de distribuições próprios, caso contrário seria inviável a comercialização de seus produtos para demais regiões do país. Deste modo, o serviço de frete é essencial para o fim da efetivação de suas operações vendas.

Os produtos fabricados pela Recorrente são perecíveis, de forma que necessitam de condicionamento específico, de modo que a transferência desses produtos para outros estabelecimentos está ligada, diretamente, à qualidade do produto, sendo muito mais que um mero deslocamento e sim uma etapa no desempenho de suas atividades comerciais.

Ocorre que aqui se trata de gasto pós-produção. De toda a forma, sobre o assunto, também o Carf já uniformizou entendimento. Veja-se a Súmula:

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.

Em igual direção é o disposto na IN RFB 2.121/2022. Dessa forma, a glosa deve ser mantida.

A inconformidade sobre a **glosa de fretes sobre outras saídas e demais operações** foi a seguinte:

Ainda sobre tais glosas de créditos, destaca-se o indeferimento de creditamento dos fretes sobre retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém e demais saídas não caracterizadas como venda.

O creditamento destes tipos de frete não está expressamente previsto na lei, sendo contudo o entendimento em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao referido bem, no qual se incluiria o valor das referidas despesas de transporte, de forma que só haveria o direito ao creditamento relativo ao valor do frete quando também há esse direito para o bem transportado.

Assim, tais serviços vislumbram a hipótese de o frete anterior e após o processo produtivo ser considerado como um serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos seguintes termos já reconhecidos:

No recurso, não há oferecimento de provas ou direção ao julgador sobre as diferentes operações abrangidas, quiçá um exemplo representativo de cada operação. O frete em questão deveria possibilitar conferir o bem transportado de modo a inferir seu ingresso ou reingresso no processo produtivo. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4ª ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destaques acrescidos).

É de se manter a glosa, portanto.

Por último, com relação aos **fretes não comprovados**, contesta:

Contudo, durante a fiscalização, foram solicitados diversos documentos, o que dificultou o levantamento de alguns dados completos. Contudo, para que não pairessem dúvidas sobre o direito de creditamento, a contribuinte apresentou em anexo à Manifestação de piso, parte dos documentos solicitados e tratados como não comprovados (Anexo 25 da Manifestação de Inconformidade).

Os fretes apresentados em referido anexo, e que compuseram os ajustes de créditos referem-se: a) Fretes de Retorno - Mercadoria Interna – movimentações internas entre unidades produtoras e processo produtivo; b) Fretes de retorno – Mercado Externo vendas - retorno de caminhão no mercado externo; c) Serviços de transporte municipal - serviço de

transporte de insumos tributados. Todos que serão devidamente comprovados e com direito pleno ao creditamento.

Ainda que devidamente comprovados em sua defesa, a DRJ deixou de analisar referido creditamento.

Nos autos, o dito pela empresa não parece se verificar. O julgador *a quo* tanto tomou conhecimento do anexo entregue na manifestação de inconformidade que determinou o retorno dos autos em diligência, com referência expressa ao anexo 25:

Em face do exposto, considerando-se as alegações da interessada, encaminhe-se o presente processo à Unidade de origem, nos termos do que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, para a realização de diligência visando:

- 1) Apurar os valores do ICMS incluídos nas bases de cálculo do PIS e da Cofins levantadas pelos autuantes em relação aos fatos geradores ocorridos após 15.03.2017.
- 2) Quanto às glosas identificadas no item “VI.1 – Fretes” do Parecer nº 007-2021/EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB, informar se em face dos documentos que compõem o Anexo 25 da Manifestação de Inconformidade, com os quais a contribuinte pretende comprovar os valores informados nos ajustes de acréscimo e de redução de créditos escriturados nos Registros M110-M510 da EFD-Contribuições, há créditos passíveis de ressarcimento.
- 3) Em decorrência dos procedimentos adotados em cumprimento dos itens anteriores, quantificar os valores dos créditos reconhecidos no pedido de ressarcimento tratado neste processo.
- 4) Elaborar relatório conclusivo da diligência, cientificando-o à contribuinte, reabrindo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar a respeito.

E a resposta validou parcialmente os créditos, resultando em informação fiscal referendada no julgamento. Constatou da informação fiscal:

8. Em relação ao item “2)” da diligência, a partir do exame dos documentos que compõem o Anexo 25 da Manifestação de Inconformidade, concluiu-se que a maioria dos itens relacionados permitem a apuração de créditos, por se enquadrarem como serviços utilizados como insumo, na forma prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
9. No entanto, não foram aceitos os créditos relativos aos documentos fiscais cujo tomador do serviço não foi o detentor do crédito apurado (SHB), pois tratam-se de créditos de terceiros que deveriam ser contabilizados na escrituração do terceiro que tomou o serviço e arcou com o seu custo.
10. Também não foram aceitos os créditos relativos aos documentos fiscais cuja descrição do serviço consta como “SERVIÇO FRETES TRANSPORTES

INTERNOS”, por conter informações insuficientes para enquadrar o serviço como insumo.

Não há elementos para alterar o julgado.

Demais materiais utilizados como insumos

A glosa foi contestada pela recorrente:

Referidos insumos encontram-se discriminados em planilha indicativa, conforme Anexo 26 da Manifestação de Inconformidade, cumprindo-se destacar, desde logo, que inobstante o presente Recurso Voluntário não descrever item específico para cada um dos insumos, dada a sua enorme quantidade, ratifica sua integral inconformidade, vez que, em todas estas glosas, foram desatendidos os critérios da essencialidade para fins do exercício de seu contrato social.

Como se pode observar, as justificativas de glosa para tais itens não decorreram de análise minuciosa das operações. Não obstante, acaso exercido o princípio da busca da verdade material, a essencialidade na obtenção da receita da Recorrente seria evidenciada, decorrendo o seu consequente direito ao creditamento.

Para tanto, pugna, desde logo, pela realização de diligência, para o fim de que sejam submetidos ao denominado “teste da subtração”, conforme quesitos adiante formulados.

Considera-se que a DRJ, ao analisar essa rubrica, fez um bom resumo da situação, por isso se transcreve parte da decisão

II.2 - AQUISIÇÕES DE BENS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMO

Neste item, as glosas foram assim identificadas no Parecer nº 007-2021/EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB:

- a) **Materiais de consumo não utilizados na produção**, tais como: rodo, absorvente íntimo, saboneteira, etc;
- b) **Materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados**, tais como: filme st11, etq aa13, pallet madeira, etc; e
- c) **Ferramentas e materiais de manutenção de ferramentas**, tais como: jg chave allen, jg chave hexag, alicate, etc.

Quanto aos materiais de consumo (letra “a” acima), listados pelo Auditor na planilha “NAT BC2 – glosas.xlsx” à folha 148 do processo dossiê nº 13033.186655/2020-82, verifica-se que a manifestante concordou com diversos itens glosados, como, por exemplo, rodo, absorvente íntimo, saboneteira, protetor solar, carimbo, reaproveitamento restaurante, calculadora, livro, papel toalha, copos, dentre outros relacionados no

“Anexo 3 – Relação itens de mercadorias e serviços não incluso na defesa”, Termo de Anexação à folha 901.

(...)

No que tange aos bens mencionados no item “c” do item II.2 (ferramentas e materiais de manutenção de ferramentas), a manifestante concordou com algumas glosas, conforme “Anexo 3 – Relação itens de mercadorias e serviços não incluso na defesa”, à folha 901, tais como lanterna, trenas, saca polia, furadeira impacto, dentre outros.

Frise-se que ferramentas e materiais de manutenção de ferramentas também não se enquadram no conceito de insumos, e esta conclusão está disposta no item 95 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, igualmente transcrito no Parecer nº 007-2021/EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB:

(...)

Ainda quanto ao item II.2 do Parecer nº 007-2021/EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB, a manifestante apresenta o tópico “IV.II.2.7 CRÉDITOS SOBRE DEMAIS MATERIAIS UTILIZADOS COMO INSUMO (Item II.2)”, afirmando que os insumos deste item encontram-se discriminados no Anexo 26. Destaca que inobstante a Manifestação de Inconformidade não descreva item específico para cada um dos insumos, dada a sua enorme quantidade, ratifica sua integral inconformidade, vez que em todas essas glosas foram desatendidos os critérios da essencialidade para fins do exercício de seu contrato social.

(...)

Muitos dos itens listados no Anexo 26 correspondem a ferramentas, tais como alicates, chaves de fenda, chaves hexagonal, brocas, serras, talhadeiras, dentre outros, cuja vedação ao aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins já foi analisada neste voto. Por outro lado, as descrições não denotam que tais itens consistam em bens aplicados em “testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação” ou assemelhados.

Em sendo a atividade administrativa vinculada à legislação tributária, não pode este órgão julgador se furtar de aplicar as disposições contidas no Parecer Cosit nº 5, de 2018, dado sua natureza normativa.

Os materiais de embalagem já foram analisados em rubrica própria, acima. No que tange à “NAT BC2 – glosas.xlsx”, entendo que nada mais deva ser visto, uma vez que a própria empresa concordou com vários itens, há diversos bens de uso comum ou de escritório inapropriados para aferir créditos e nada foi acrescentado em específico pela empresa.

Com relação às ferramentas, porém, entende-se por dar razão à empresa. A produção da empresa é claramente mecanizada e os itens glosados se encaixam como ferramentas ou partes e peças necessárias no equipamento e maquinário da empresa. O Carf já assim entendeu. Cita-se algumas decisões, sendo a primeira desta turma de julgamento:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

CRÉDITO. GRAXA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Devem ser revertidas as glosas de créditos decorrentes de aquisições destinadas à produção de açúcar, observados os demais requisitos da lei, em relação a (i) graxa (ii) manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção e (iii) ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo.

(Processo 10410.721224/2011-41; Acórdão 3201-012.160; sessão 16/10/2024).

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

(...)

FERRAMENTAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS DA CADEIA DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. ADMISSIBILIDADE.

Ferramentas utilizadas para fins de manutenção de equipamentos de produção o crédito deve ser considerado para o creditamento da COFINS não-cumulativo, pois o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(Processo 10783.906261/2013-51; Acórdão 3102-003.394; sessão 27/02/2026).

.....

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

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170

(Processo 10945.900038/2017-24; Acórdão 3402-011.048; sessão 28/09/2023)

Ao que consta dos autos, o próprio contribuinte já excluiu os itens que reconhece não poderiam realmente ser tidos como insumos (anexo 3 da manifestação de inconformidade – arquivo não paginável), listando aqueles que entende deveriam ter sido reconhecidos (anexo 26 da manifestação – arquivo não paginável), sendo estes os litigados.

Dessa forma, deve ser reformada a glosa de créditos de ferramentas, Item II.2 (c) do parecer que fundamenta o despacho decisório em relação aos itens da planilha do anexo 26 da manifestação de inconformidade.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos em relação às aquisições de:

- (i) embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira e serviços sobre os paletes;
- (ii) serviços de monitoramento de energia na exportação (armazenagem);
- (iii) fretes de compras de insumos, tributados ou não, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições;
- (iv) ferramentas e sua manutenção;
- (v) administração de vestuário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) reverter a glosa dos créditos nos seguintes termos: em relação às aquisições de (i.1) embalagens de transporte e acondicionamento, inclusive paletes de madeira e serviços sobre os paletes, (i.2) serviços de monitoramento de energia na exportação (armazenagem), (i.3) fretes de compras de insumos, tributados ou não, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, (i.4) ferramentas e sua manutenção e (i.5) administração de vestuário; (ii) para manter as glosas de créditos referentes à reclassificação fiscal e o certificado Halal.

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente Redator