



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.911363/2011-71
ACÓRDÃO	3402-012.734 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/09/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2009

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF nº 217

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.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LIMITES LEGAIS.

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PERCENTUAL. SÚMULA CARF Nº 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas: (i) às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos da empresa; (ii) às peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos; (iii) aos instrumentos de medição de temperatura e de grandezas elétricas; (iv) às despesas com materiais de laboratório, materiais para higienização e limpeza e equipamentos de segurança; (v) aos encargos de depreciação e amortização ocorridos após

30.04.2004; (II) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito da Contribuinte de apurar o crédito presumido de PIS/COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores rurais, utilizando-se a alíquota de 60% das previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004; e (III) por maioria de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas aos serviços de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico, cross docking e repaletização, vencidos, neste ponto, os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não revertiam essas glosas.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-62.904, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento Eletrônico – PER/DCOMP nº 27050.74398.290110.1.1.09-1805, apresentado pela interessada em epígrafe, relativo a crédito de Cofins Não-Cumulativo vinculado à Receita de Exportação, do 3º trimestre/2009, no valor de R\$ 29.936.080,23.

Conforme Despacho Decisório, o direito creditório foi deferido em parte (R\$ 19.965.354,75), nos termos da Informação Fiscal, abaixo resumida.

Após informar que não existem Declarações de Compensação utilizando o crédito, até a data da decisão, à exceção da DCOMP nº 29176.55755.050111.1.3.09-5590,

objeto de cancelamento, a fiscalização relata que a contribuinte é empresa do ramo de alimentos, com antiga razão social Perdigão SA.

A fiscalização passa, então, a discorrer sobre a legislação, bem como destacar que o ônus da prova incumbe ao autor quanto a fato constitutivo do seu direito, ressaltando que instruem o processo a DCTF, a DACON, a listagem dos cinquenta maiores fornecedores, bem como a escrituração SPED e informações e planilhas fornecidas pela contribuinte em atendimento às intimações. E que, na análise, foram considerados todos os valores presentes nas memórias de cálculo e nas DACON que puderam ser confirmados.

Acrescenta que foi solicitada informação sobre o processo produtivo e os insumos utilizados pela empresa, atendida mediante apresentação do arquivo ITEM 02 – DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO E INSUMOS – EMPRESA 2500 ANO 2009.xls, cópia anexada ao processo.

Afirma que somente os gastos autorizados pela legislação são capazes de gerar créditos a serem descontados das contribuições, sendo utilizadas as memórias de cálculo para esse fim em confronto com as notas fiscais (em amostragem), tendo sido amostradas apenas as filiais cujas informações estavam disponíveis no SPED.

Diz, ainda, que na verificação elaborou uma “matriz de glosas”, analisando cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar quais itens davam direito a crédito.

E que, prosseguindo, aplicou a “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, efetuando a glosa, propriamente dita, nos seguintes termos:

“(…): foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do DACON; em seguida, foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito; subtraindo-se o segundo do primeiro, chega-se ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado. Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa.

Sequencialmente, pode-se representar os procedimentos de seguinte forma:

1. Soma dos itens na memória de cálculo 2. Resultado da aplicação da matriz de glosas 3. Valor reconhecido = linha 1 menos linha 2 4. Valor glosado = diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido.” No que diz respeito aos créditos presumidos, diz que os procedimentos de verificação estão descritos ulteriormente.

Observa que somente as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que, de fato, não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas, conforme dados disponíveis nos relatórios anexados aos autos, assim denominados:

01 – NF glosadas – Não Representam Aquisições de Insumos;

- 02 – NF glosadas – Operações sem direito a crédito (CFOP);
- 03 – NF glosadas – Alíquota zero (LEGENDA NA 1ª FOLHA);
- 04 – NF glosadas – Fretes de vendas não comprovados;
- 05 – Crédito Presumido – detalhe;
- 06 – Balancetes julho a setembro de 2009 (dados extraídos do SPED Contábil);
- 07 – Requisição de cópia de escrituração Contábil Digital;
- 08 – Dacon julho 2009 a janeiro 2010;
- 09 – NF glosadas – Aquisição PJ – Suspensão obrigatória;
- 10 – Descrição do processo produtivo e insumos;
- 11 – Recibo de entrega de Livro Digital (jul a set 2009).

As glosas efetuadas, para cada ficha e linha da Dacon, são sintetizadas conforme abaixo, salientando-se que qualquer referência às fichas 6A e 6B se aplica igualmente às fichas 16A e 16B.

- Bens para Revenda (Ficha 16A, linha 01):

a) bens sujeitos a alíquota zero; e b) bens que não se enquadram no conceito de insumo (art. 8º, §4º, inciso I, alínea “a” da IN SRF nº 404, de 12/03/2004), tais como: amostra exportação, amostra P&D, serviço armazenagem 15 dias e serviço carga e descarga – paletizada.

- Bens para Revenda (Ficha 16B, linha 01):

a) bens sujeitos à alíquota zero; e b) bens cujo código fiscal da operação (CFOP) não representa aquisição de insumos.

- Bens Utilizados como Insumos (Ficha 16A, linha 02):

a) bens que não se enquadram no conceito de insumo (art. 8º, §4º, inciso I, alínea “a” da IN SRF nº 404, de 12/03/2004), tais como: pallet, refeição, seguro, plataforma móvel e calça ou bata vandalizados;

b) bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero, cuja aquisição não pode gerar crédito (art. 3º, §2º, da Lei nº 10.833/2003);

c) NF cujo CFOP não representa aquisição de insumo e nem outra operação com direito a crédito; e d) NF que representam aquisição de PJ e que deveriam ter ocorrido com suspensão, com direito a crédito presumido, tais como leite in natura e outros produtos agropecuários, conforme arts. 8º, 9º e 15 (NCM 22.04) da Lei nº 10.925/2004; IN SRF nº 660/2006 (arts. 2º a 4º), art. 111 do CTN e Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 312 de 31/08/2010.

- Bens Utilizados como Insumos (Ficha 16B, linha 02):

a) bens que não se enquadram no conceito de insumo (art. 8º, §4º, inciso I, alínea “a” da IN SRF nº 404, de 12/03/2004), tais como: KIT TIPIFICACAO SALMONELA

PREMITEST e KIT ELISA CONTRA SALMONELLA ENTERITIDIS; e b) Aquisições de bens cujo código fiscal da operação (CFOP) não representa aquisição de insumos.

- Serviços Utilizados como Insumos (Ficha 16A, linha 03):

a) serviços que não se enquadram no conceito de insumo (art. 8º, §4º, inciso I, alínea “b” da IN SRF nº 404, de 12/03/2004), tais como: serviço consultoria informativa, serviço administração de cartões, serviço limpeza geral em instalações e serviço de cópia e impressão.

- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica (Ficha 16A, linha 05)O somatório das despesas de aluguel de imóveis listadas na memória de cálculo apresentada é inferior ao valor informado na Linha 05 da Dacon, para os meses de julho e agosto, motivando a glosa da diferença.

- Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 16A, linha 07)A contribuinte não comprovou a vinculação dos fretes de vendas com as vendas efetuadas, especificamente a vinculação entre a nota de venda e o conhecimento de transporte, mediante fornecimento de memória de cálculo dos créditos e sua vinculação à venda de mercadorias a título de despesas de armazenagem e frete nas operações de venda ou, alternativamente, mediante indicação da conta contábil onde o conhecimento de transporte foi contabilizado, a fim de demonstrar se o frete em tela era de venda e não de transferência de mercadorias entre as filiais (o que não dá direito a crédito), ensejando a desconsideração de todos os valores relativos a frete, sendo mantidos os valores de armazenagem.

- Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais - Insumos de Origem Animal e Insumos de Origem Vegetal (Ficha 16A, Linhas 25 e 26)A contribuinte incorreu em erro de interpretação da legislação (Lei nº 10.925/2004), apropriando crédito presumido em percentual equivalente a 60% da alíquota base para insumos diferentes daqueles insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, sujeitando-se ao crédito presumido em percentual equivalente a 50% da alíquota base (soja e derivados) ou 35% da alíquota base (demais).

Os animais vivos, listados na planilha anexa à Informação Fiscal, são classificados no capítulo 01 da NCM, milho e sorgo no capítulo 10, soja no capítulo 12 e os demais itens também não atendem as condições para o creditamento no percentual adotado.

Foram glosadas as notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos ou a bens industrializados sem direito a crédito presumido, destacando-se que a aquisição de bens para revenda não gera direito a crédito presumido.

O valor reconhecido na linha 26 contempla o que foi informado nesta linha e admitido como passível de gerar créditos a descontar, assim como a

reclassificação do que estava informado na linha 25 e foi admitido como passível de gerar crédito presumido, porém com alíquota menor.

Acerca da apuração do crédito, a fiscalização ressalta que a contribuinte utiliza o rateio proporcional, conforme Demonstrativo da Proporcionalidade das Receitas (Mercado Interno e Mercado Externo), apresentado em atendimento à intimação, cujas proporções foram confirmadas.

E que, considerando as correções realizadas nas fichas 16A e 16B da Dacon, restaram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos na Ficha 25B.

Sobre o crédito gerado no trimestre, conclui:

“Apresentamos planilha de créditos gerados no trimestre, já diminuídos das glosas, que contempla os valores creditados no trimestre diminuídos das utilizações dos créditos no trimestre. A última célula é o valor confirmado para o pedido de ressarcimento. Tendo em vista os autos de infração tratados nº processo 11516.720538/2014-54, foi aproveitado de ofício parte do crédito de exportação gerado neste trimestre, para quitação do valor lançado. A planilha completa das fichas 24, incluindo todos os valores creditados e utilizados mês a mês está inserida naquele processo. Saliente-se que este procedimento é mais benéfico ao contribuinte, tendo em vista que não foram lançadas as multas de ofício correspondentes, visto que foram aproveitados créditos existentes no momento do fato gerador. Por evidente, o valor do ressarcimento foi diminuído dos valores aproveitados.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 28/07/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 6224), apresentando o Recurso Voluntário em 28/08/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 6226), o que fez com pedido para que seja dado provimento, reformando o acórdão recorrido e reconhecido o crédito de COFINS apropriados.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

2.1. Nulidade

A Recorrente pede a nulidade das glosas realizadas por falta de análise da atividade empresarial para verificação de cada item, bem como por falta de análise das planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal, tampouco diligências, pela Fiscalização, junto aos estabelecimentos industriais, permitindo detida averiguação sobre a relevância e essencialidade dos materiais e dos serviços que foram objeto da glosa.

Em síntese, o pedido de nulidade tem por argumento principal a superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários, bem como da falta de fundamentação, invertendo o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

Sem razão à defesa.

Em que pese a imprescindível análise pela Unidade Preparadora sobre a participação dos itens identificados como insumos, além de partes e peças indicadas como bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa, entendo que não é causa para que seja declarada nulidade das glosas objeto deste litígio.

Com relação ao ônus da prova, importante frisar que é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

Com relação às omissões de receitas, entendo que não há o enquadramento nos casos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelecem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Por tais razões, afasto a preliminar invocada em defesa e passo à análise da controvérsia apresentada em relação ao mérito.

3. Mérito

3.1. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte

3.1.1. Do conceito de insumo

Versa o presente litígio de **PER/DCOMP nº 27050.74398.290110.1.1.09-1805**, apresentado pela interessada em epígrafe, relativo a crédito de Cofins Não-Cumulativo vinculado à Receita de Exportação, do 3º trimestre/2009, no valor de R\$ 29.936.080,23.

Conforme Relatório Fiscal relativo ao procedimento de fiscalização dos tributos PIS e COFINS apurados pela contribuinte, cuja conclusão serviu de base para os Despachos Decisórios e Auto de Infração objetos dos seguintes processos:

Quadro 1 – Processos relacionados – 1º trimestre-calendário de 2014				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	09935.42168.300514.1.1.18-3004	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910062/2018-04	11516.724007/2018-64
2	15018.28494.300514.1.1.19-9350	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910063/2018-41	

A Recorrente tem como objeto social a atividade no mercado interno e externo de industrialização, comercialização varejista e atacadista, exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte de distribuição; industrialização de rações, nutrimentos e suplementos alimentares para animais, de óleos vegetais, gorduras e laticínios; bem como, a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos; a prestação de serviços de alimentação em geral; a prestação de serviços de transporte, logística e distribuição de cargas e alimentos em geral, entre outros.

Segundo a defesa, desenvolve suas atividades em maior escala com industrialização de produtos de origem animal, passando pela criação, abate, produção, até o transporte ao seu consumidor final (ou até o porto para a posterior exportação das mercadorias).

A controvérsia posta neste litígio trata sobre a necessária análise sobre os insumos que deram origem ao direito creditório pleiteado, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração"**

serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Por tais razões, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, o conceito de insumos passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Delimitado o alcance do conceito de insumo que deverá ser considerado em julgamento ao presente caso, passo à análise do direito creditório pleiteado pela Recorrente, o que faço adotando a premissa de que se tratar de uma empresa que tem por atividade econômica a produção de alimentos para consumo humano e, portanto, que exige atenção especial às regras sanitárias específicas, sem as quais, por questões óbvias, resta impedida a efetividade de suas operações.

3.1.2. Fretes

Consta em Relatório Fiscal que foram glosados os créditos originados das seguintes despesas:

- a. as despesas com serviços de fretes onde não houve informação do número *DocContab*, identificador do lançamento na contabilidade, identificados como *Lançamento não informado*;
- b. os lançamentos que, apesar de informados, as informações recuperadas do SPED Contábil não eram compatíveis com o frete informado (datas ou valores incompatíveis), identificados como *Lançamento não localizado* e
- c. as despesas contabilizadas em contas que não se referem a fretes de vendas e nem de aquisição de insumos.

Argumentou a defesa que os fretes que deram origem aos créditos pleiteados se tratam daqueles diretamente relacionados às atividades da Recorrente como, por exemplo, para aquisições de bens utilizados como insumos, uma vez que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido.

Para tanto, demonstrou em razões recursais o seguinte resumo do seu processo produtivo:

crédito tratada no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 (crédito cuja base de cálculo deve ser informada na Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A do Dacon) - e

(2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, crédito previsto no inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003 (valores informados na Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda).

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas (hipótese que vem sendo acolhida pela Receita Federal do Brasil): esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo.

Ou seja, não procede o entendimento da recorrente de que quaisquer serviços de frete, em sendo essenciais ou relevantes à atividade empresarial e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Ao contrário do que entende a interessada, não é qualquer serviço de frete que lhe garante direito a crédito, mas apenas o que a legislação permite, como acima exposto.

Entendo que assiste razão à defesa:

Como mencionado acima, as atividades da Contribuinte são realizadas para o comércio de produtos de origem animal resfriados, frigorificados, as quais estão submetidas à regulamentação de órgãos públicos de controle e fiscalização, tais como ANVISA, Ministérios da Saúde e da Agricultura, com atuação direta do Serviço de Inspeção Federal na exigência de conformidades com regras de higiene, limpeza, conservação e qualidade, sob pena de condenação (perda) dos produtos, interdição de setores e dos próprios estabelecimentos frigoríficos.

A título de exemplo de normas reguladoras, a defesa apresentou os seguintes normativos:

- ✓ Resolução nº 10/1984, do Ministério da Agricultura, com instruções sobre a conservação de produtos industrializados perecíveis até a chegada ao consumidor final;
- ✓ Portaria SVS/MS nº 326/1997: estabelece controle sanitário de alimentos com o objetivo de proteger os consumidores mediante a adequação às boas práticas de fabricação de alimentos;
- ✓ Resolução nº 275/2002, da ANVISA: que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos.

Com razão à defesa.

O Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, vigente na época dos fatos (2014), que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950), posteriormente revogado pelo Decreto nº 9.013, de 29 de março de 2017, estabeleceu as normas que regulam, em todo o território nacional, a inspeção e a fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal, destinadas a preservar a inocuidade, a identidade, a qualidade e a integridade dos produtos e a saúde e os interesses do consumidor, executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nos estabelecimentos registrados ou relacionados no Serviço de Inspeção Federal.

Vejamos o que dispõe o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952:

Art. 2º **Ficam sujeitos a inspeção e reinspeção previstas neste Regulamento** os animais de açougue, a caça, o pescado, o leite, o ovo, o mel e a cêra de abelhas e seus produtos o subprodutos derivados.

§ 1º **A inspeção a que se refere o presente artigo abrange, sob o ponto de vista industrial e sanitário** a inspeção "ante" e "post-mortem" dos animais, o recebimento, manipulação, transformação, elaboração, preparo, conservação, **acondicionamento**, embalagem, depósito rotulagem, **trânsito** e consumo de quaisquer produtos e subprodutos, adicionados ou não de vegetais, destinados ou não à alimentação humana.

Vejamos, ainda, o que dispõe a **Portaria nº 326, de 30 de julho de 1997**, que aprovou o Regulamento Técnico; "Condições Higiênicos-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos":

8.8 – Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

8.8.1 – As matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

8.2.2. – Os veículos de transportes pertencentes ao estabelecimento produtor de alimento ou por contratado devem atender as boas práticas de transporte de alimentos autorizados pelo órgão competente. Os veículos de transporte devem realizar as operações de carga e descarga fora dos locais de fabricação dos alimentos, devendo ser evitada a contaminação dos mesmos e do ar por gases de combustão. Os veículos destinados ao transporte de alimentos refrigerados ou congelados devem possuir instrumentos de controle que permitam verificar a umidade, caso seja necessário e a manutenção da temperatura adequada.

Destaco igualmente a **Resolução RDC ANVISA nº 275 de 21 de outubro de 2002**, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos. Vejamos:

2. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento, considera-se:

2.1. Procedimento Operacional Padronizado - POP: procedimento escrito de forma objetiva que estabelece instruções seqüenciais para a realização de operações rotineiras e específicas na produção, armazenamento e transporte de alimentos. Este Procedimento pode apresentar outras nomenclaturas desde que obedeça ao conteúdo estabelecido nesta Resolução.

O Anexo II da Resolução RDC acima, prevê entre a lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, as conformidades o transporte do produto final (ITEM 4.5).

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância de tais despesas, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.** (sem destaques no texto original)

Como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminente Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

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

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado *“segundo os critérios da essencialidade ou relevância”*, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o *“critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”*:

a.1) *“constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”*;

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

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

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

b.2) *“por imposição legal”*.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de**

créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda,** como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, é de flagrante constatação que os fretes em análise se enquadram nos critérios de **essencialidade e relevância**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais dos órgãos sanitários, a exemplo dos normativos acima citados.

Com relação aos fretes sobre transferências de embalagens e matérias-primas, entendo que na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos

inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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, [...]; (grifos não originais)

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido já decidiu este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido já se posicionou a Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.
MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.
TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E
INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, deve ser aplicada a **SÚMULA CARF nº 217**, que assim prevê:

Súmula CARF nº 217

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.

Por tais razões, **reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades com relação às matérias-primas e embalagens**, desde que devidamente lançados nas respectivas contas contábeis e comprovados

mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos por ocasião da liquidação desta decisão.

3.1.3. Serviços de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico e Repalitação

Foram glosados créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com as operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico (tabela abaixo), por entender que se tratam de serviços utilizados após a produção, o que supostamente inviabilizaria o aproveitamento dos créditos das referidas contribuições, quais sejam:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MOVIMENTACAO CROSS DOCKING	5.508.294,53	90.886,86	418.630,36
SERVICO DE OPERADOR LOGISTICO	829.285,81	13.683,20	63.025,72
SERVICO DE MOV CROSS DOCKING MISTO	796.347,52	13.139,75	60.522,41
SERVICO DE MOV CROSS DOCKING PONTA	386.700,70	6.380,56	29.389,24
SERV CONSULT EFICIENTIZAC ENERG ELETRICA	217.312,03	3.585,65	16.515,71
SERVICO DE REPALETIZACAO (TROCA PALLET)	199.790,53	3.296,54	15.184,07
SERVICO DE REPALLETIZACAO	75.656,61	1.248,33	5.749,90

Sustenta a defesa que não há como realizar regularmente as suas operações e obter receitas tributáveis, sem que realize a contratação dos referidos serviços. Ao glosar os créditos sobre estas despesas, a Fiscalização na verdade transforma a contribuição em tributo cumulativo, já que impede o crédito incidente sobre quase a totalidade dos serviços essenciais ou relevantes às suas atividades.

Esclarece que as despesas relativas aos serviços supracitados compreendem a armazenagem de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal e que, por consequência, devem ser devidamente acondicionados sob temperaturas adequadas, conforme exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA.

Em relação ao serviço de repaletização, relata a Autoridade Fiscal que intimada para tanto, a interessada informou: que o serviço ocorre no armazém destinatário das mercadorias e que é uma troca de paletes “com o objetivo de maximizar a ocupação das carretas frigoríficas e containers, carregando o máximo possível em cada veículo, às vezes não é utilizado o mesmo padrão de altura de pallets que os armazéns de destino utilizam ...”; que os produtos estão prontos, acabados, embalados com embalagem de apresentação e de transporte, mesmo há vários dias, e que os serviços são realizados no armazém destinatário (respostas aos itens 4.2, 4.3 e 4.4, fl. 1280). Menciona, ainda, que intimada a informar a “legislação que exija a utilização dos serviços”, a fiscalizada citou genericamente normas sanitárias. Conclui que, que muito embora

haja exigência de normas sanitárias quanto a paletes, não há exigência legal de troca de paletes para casos como o informado pela interessada.

Argumentou a defesa que o serviço de repaletização é indissociável das despesas com pallets que, por sua vez, são insumos entendidos como custos necessários para a atividade da empresa, o que lhe garante o direito aos créditos da contribuição.

Argumentou, ainda, que os custos e despesas com a movimentação das mercadorias, serviços de carga e descarga e operador logístico, são inerentes ao serviço de armazenagem.

Observa a Recorrente igualmente que os serviços de armazenagem, por seu turno, desdobram-se em outros serviços que estão diretamente vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos em temperaturas adequadas e, se o caso for, em ambiente de umidade controlada. Estes desdobramentos são justamente os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída e movimentação *cross docking*.

Explicou a defesa que o *cross docking* é um sistema em que os bens entram e saem de um centro de distribuição de maneira célere, de maneira a otimizar a execução das atividades da empresa, em razão da desnecessidade de armazenar os produtos no centro de distribuição, de modo a permitir uma rápida passagem das mercadorias que chegam para a expedição destas para os clientes. Para melhor compreensão. Justificou que, além de acelerar a distribuição dos produtos – o que diminui a perda por perecimento –, o *cross docking* permite a expansão das atividades, tendo em vista o maior número de clientes (revendedores) e consumidores que poderão ser atendidos.

Por outro lado, o ilustre Julgador *a quo* entendeu que tais bens e serviços são utilizados fora do processo de produção do bem destinado à venda e, portanto, não podem ser considerados como insumos.

Assiste razão à defesa.

Reitero o r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por

imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Considerando os fundamentos já demonstrados neste voto com relação às despesas com fretes e, diante da singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para conservação dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais sanitárias.

Outrossim, o reconhecimento do direito creditório sobre tais itens igualmente já foi reconhecido por este CARF através dos seguintes precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002).
EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade. **(Acórdão nº 3301-009.760 – Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da

essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. **(Acórdão nº 3301-009.488 – Relator: Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a “gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e de serviços de montagem e manutenção” e “direito à correção do valor do ressarcimento pela aplicação da Taxa Selic”. E o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional utiliza, no que se refere ao “conceito de insumos”, paradigma em sentido contrário à decisão vinculante do STJ, proferida na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial no 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637/2002) aquelas com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit no 1/2014.

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM GÁS GLP CILINDRO P-20.

São admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com gás GLP-cilindro P-20, utilizado em empilhadeiras alugadas, necessárias às operações no processo produtivo. (Acórdão nº 9303-014.369 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

No v. Acórdão nº 9303-014.369, ao analisar o enquadramento no conceito de insumos sobre aquisição de pallets destinados tanto à proteção de mercadorias/produtos quanto ao seu transporte, o ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan esclareceu que a 3ª Turma da Câmara Superior deste CARF vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos, o que fez citando o v. Acórdão nº 9303-011.407, no seguinte excerto:

“...conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior: ... (b) compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito”. (Acórdão nº 9303-011.407, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime em relação ao tema dos pallets, sessão de 15/04/2021) (grifo nosso)

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

3.1.4. Das peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos

Em relação aos créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, o r. Acórdão recorrido manteve integralmente as glosas realizadas, sob o pretenso fundamento de que não são insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Novamente, como o devido respeito e acatamento, está equivocado o posicionamento manifestado pelo r. Acórdão recorrido.

Veja-se que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados da Recorrente. Não seria possível a consecução das suas atividades se referidas aquisições, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com a sua manutenção periódica.

A título exemplificativo, a Recorrente apresenta algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas à sua produção), cuja manutenção é essencial para que continuem operando regularmente, e que foram indevidamente glosadas pela fiscalização:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
MEDIDOR VIBRACAO 200MM/S 10-1KHZ	7.425,00	122,51	564,30
APLICADOR COLA 62970099487 3M	4.395,01	72,52	334,02
MEGOMETRO 0,01-10GOHMS FLUKE 1507	4.244,56	70,04	322,59
REG GRAF 80301004 JONHIS	3.735,20	61,63	283,88
MULTIMETRO DIG FLUKE 287 FLUKE	2.680,00	44,22	203,68
CRON DIG TOPPA KILTER	816,40	13,46	62,05
MULTIMETRO DIG ET-2402 MINIPA	670,11	11,05	50,93
CRONOMETRO DIG 5 9H/59MIN/59SFG	605,50	10,00	46,02
JOGO CHAVE COMBINADA ACO CV 6,00-32,00MM	473,71	7,82	36,00
JOGO CHAVE FIXA 6 X 22MM	281,86	4,65	21,42
PONTA PROVA TL75 FLUKE	271,78	4,48	20,65
CRON DIG YP-2151 TECHNOS	238,40	3,93	18,12
PONTA PROVA TL71 FLUKE	236,00	3,89	17,94
MULTIMETRO DIG ET-1609 MINIPA	169,19	2,79	12,86
PONTA PROVA MTL-07 MINIPA	92,50	1,53	7,03
CRONOMETRO DIG 6 1A100	56,93	0,94	4,33
JOGO CHAVE ALLEN 1/16 A1/2	30,00	0,50	2,28
PONTA PROVA PP200 MINIPA	17,58	0,29	1,34

Essas são apenas algumas das peças vinculadas à manutenção de máquinas e equipamentos, vinculados às atividades da empresa, cujo crédito foi indevidamente glosado pela fiscalização.

Para melhor visualização, confira-se abaixo algumas das máquinas utilizadas diretamente pela Recorrente e que necessitam regularmente de manutenção em suas peças:

NOREA DE EVISCERAÇÃO DE AVES: Máquina com motor elétrico, que através de correias transporta os frangos abatidos:



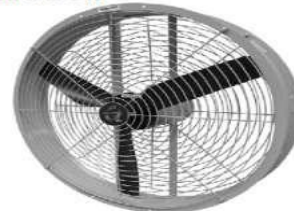
MÁQUINA TERMOFORMATADORA: formata a embalagem para acondicionar produtos. Utiliza correia V:



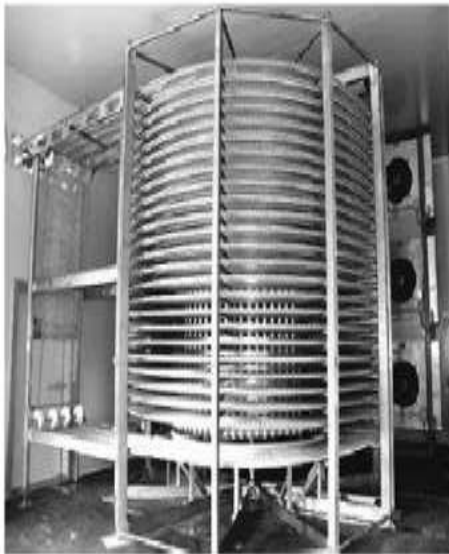
MÁQUINA DESNERVADORA BAADER: Retira a carne dos ossos e nervos. Utiliza motor elétrico e necessita de correia V B 47:



VENTILADOR DE AVIÁRIO: utilizado para retirada e refrigeração dos aviários. Utiliza correia tipo V C-51:



GIRO FREEZER: congela produtos por unidade, separadamente. Utiliza motor elétrico e correia sincronizada:



ELEVADOR PARA TRANSPORTE DE EMBALAGENS E PRODUTOS: Transporta produtos de um andar para o outro da fábrica durante o processo produtivo. Utiliza Correia 540H e V A32:



Considerando o complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, essa necessita contratar serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, razão pela qual também não pode ser mantida a glosa dos créditos da contribuição decorrentes de serviços contratados. Veja-se alguns exemplos:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MANUTENCAO INSTRUMENTO MEDICAC	4.542,94	74,96	345,25
SERVICO FORNEC CERTIF DE CALIBRACAO	3.556,55	58,68	270,30
SERVICO MANUTENCAO COLETOR DE DADOS	431,70	7,12	32,81

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou conceito de insumo derivado da jurisprudência do STJ, plasmado no REsp nº 1.221.170/PR. Verifica-se ainda que, mesmo ante o detalhamento da atividade desenvolvida pela BRF, descrita nas peças de defesa e corroborada pelos Laudos Técnicos, o voto condutor da decisão recorrida só admitiu na base de cálculo dos créditos os custos citados nos itens "V" e "VI" listados abaixo. Confira-se:

I) detergentes, lubrificantes, anticorrosivos, fusíveis e mangueiras condutoras de água (resfriamento e limpeza) são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes;

II) rolamentos que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina

III) conectores, retentores, buchas, arruelas, rebites e desengrachantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível;

IV) combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas

V) diclofenato sódico, como medicamento para aves, e kits para tipificação da salmonela, para a realização de testes que certificam a ausência de contaminação;

VI) matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, na produção ração;

VII) serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração de máquinas; e

VIII) molas de pressão para separação de partes dos cárneos”.

Rechaçou o creditamento referente aos demais itens por falta de informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados. Assentou ainda que, com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem, caso em que deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo imobilizado, para posterior depreciação.

Ou seja, o creditamento sobre o custo dos itens analisados pela decisão recorrida foi indeferido por falta de provas de sua pertinência ao processo produtivo.

Todavia, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA "...", a decisão acolheu parcialmente os embargos, para reconhecer o direito ao crédito sobre os itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e também sobre abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante. Confira-se trecho:

“Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, **que se dedica ao ramo alimentício**, em respeito ao critério **da essencialidade à atividade do sujeito passivo**, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a **constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo**, enquadrando-se no conceito de insumo”. (Grifei)

Nesse espeque, entende-se relevante analisar, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) também foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Sendo assim, em respeito ao **critério da essencialidade** à atividade da Recorrente, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com “*arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores*”, uma vez que tais itens são empregados no processo produtivo e essenciais à atividade da Contribuinte.

3.1.5. Dos custos com instrumentos

Alega a defesa que entre as atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos estão a exploração e industrialização de alimentos em geral. Para tanto, é necessário a aquisição e utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, etc.

Os instrumentos em referência foram relacionados pela defesa com os seguintes itens:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE	1.940,19	32,01	147,45
ALICATE AMPER DIG 376 FLUKE	1.732,67	28,59	131,68
ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE	1.012,56	16,71	76,95
ALICATE AMPER DIG 323 FLUKE	835,30	13,78	63,48
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3200A MINIPA	537,24	8,86	40,83
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3130T MINIPA	383,04	6,32	29,11
AMPERIMET DIG 0-999A 0-5A 48X96MM	362,25	5,98	27,53

Argumentou a Recorrente que os alicates amperímetros acima listados destinam-se a medições de corrente elétrica, sendo assim, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente, visto que utilizados com a finalidade de verificar o correto funcionamento dos equipamentos de refrigeração durante a industrialização dos alimentos por ela produzidos.

Consta nos autos pré-requisitos para aplicação do Plano APPCC implantados e com resultados satisfatórios nas verificações realizadas pelo SIF (Serviço de Inspeção Federal) de acordo com as Circulares 175/176/2005/CGPE/DIPOA. Entre os requisitos está a calibração e aferição de instrumentos de controle de processo, corroborando com o argumento da defesa.

Considerando as mesmas razões do tópico anterior com relação aos critérios estabelecidos pelo STJ na conceituação de insumos, está correta a Recorrente ao invocar o Item 49 do Parecer Normativo COSIT nº 05/18, motivo pelo qual revento a glosa neste ponto.

3.2. Serviços de Apoio à Produção

Foram glosados serviços como limpeza industrial, EPs, seguros vinculados à produção, consultorias técnicas e manutenção. A glosa ocorreu com base em IN SRF nº 404/2004.

Quanto aos **custos com Materiais de Laboratório**, alega a Recorrente que os produtos e equipamentos necessários ao regular funcionamento de seus laboratórios são imprescindíveis aos controles de qualidade das matérias primas adquiridas e insumos utilizados na atividade industrial e também da qualidade do produto final objeto de venda.

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

Em relação aos **equipamentos de segurança**, alega a Recorrente que tais itens são utilizados para os empregados exigidos por lei – EPI's, também é indispensável à sua atividade produtiva a indumentária utilizada, que observa uma série de determinações da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde e do Ministério da Agricultura, "seja por uma questão lógica de higiene, seja em razão das imposições normativas".

Cita Ofício DIPOA nº 196/98, decorrente de consulta perante o Ministério da Agricultura, no qual o referido órgão atesta expressamente que as indumentárias e os EPI's integram o processo produtivo da Manifestante.

Menciona que as indumentárias e os equipamentos se desgastam durante seu uso, por exemplo, através do contato com insumos, resíduos deles decorrentes e do produto final ("abrasão" física e/ou química), o que torna ainda mais evidente seu vínculo com a produção.

Considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, e aplicando os critérios da essencialidade ou relevância, já delimitados neste voto. Reitero os critérios destacados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, já citados.

Reitero, ainda, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018**, que abordou tais gastos, conforme abaixo:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

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

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado "*segundo os critérios da essencialidade ou relevância*", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

No presente caso, como mencionado acima, as atividades da Contribuinte são realizadas para o comércio de produtos de origem animal resfriados, frigorificados, as quais estão submetidas à regulamentação de órgãos públicos de controle e fiscalização, tais como ANVISA, Ministérios da Saúde e da Agricultura, com atuação direta do Serviço de Inspeção Federal na exigência de conformidades com regras de higiene, limpeza, conservação e qualidade, sob pena de

condenação (perda) dos produtos, interdição de setores e dos próprios estabelecimentos frigoríficos.

A título de exemplo de normas reguladoras, a defesa apresentou os seguintes normativos:

- ✓ Resolução nº 10/1984, do Ministério da Agricultura, com instruções sobre a conservação de produtos industrializados perecíveis até a chegada ao consumidor final;
- ✓ Portaria SVS/MS nº 326/1997: estabelece controle sanitário de alimentos com o objetivo de proteger os consumidores mediante a adequação às boas práticas de fabricação de alimentos;
- ✓ Resolução nº 275/2002, da ANVISA: que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos.

Portanto, devem ser revertidas as glosas originadas das seguintes despesas: Materiais de Laboratório, materiais para Higienização e Limpeza e equipamentos de segurança.

3.3. Produtos adquiridos com alíquota zero

Alega o Recorrente que, apesar do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ter vedado a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, **no caso da isenção, esta vedação aplica-se tão-somente quando os bens ou serviços são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.**

Argumentou que a lei prevê a possibilidade da apropriação de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre insumos isentos, quando estes são revendidos ou utilizados em produtos posteriormente tributados.

Prossegue afirmando que, quando o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 faz menção à **aquisição de bens “não sujeitos ao pagamento” do tributo, somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção.** Contudo, o referido dispositivo **não trataria da hipótese de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero,** cabendo ao intérprete da lei verificar em qual hipótese de exoneração que a alíquota zero se enquadra.

Para tanto, assim argumenta:

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

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

Para Paulo de Barros Carvalho, o legislador, ao subtrair o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência através do fenômeno da alíquota zero, está fazendo uso do instituto da isenção, haja vista que tal medida que exonera é veiculada através de lei.

Confira-se:

(...)

No mesmo sentido, sustenta Roque Antonio Carrazza que “para alcançar-se a isenção tributária vários caminhos jurídicos podem ser percorridos. Um deles é o da adoção da chamada alíquota zero. De fato, reduzindo-se a alíquota do tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar”.

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

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

Neste contexto, sendo a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS instituída por lei, eis que deve obedecer ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, e que a ISENÇÃO é forma concedida por lei de exonerar o tributo, resta configurado o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção, ao menos para fins do PIS/Pasep e COFINS.

Assim, a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS adquiridos com isenção, quando a saída é devidamente tributada, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero.

Outrossim, igualmente argumentou a defesa que, caso se entenda que a alíquota zero para o PIS/Pasep e para a COFINS não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, só há uma conclusão a ser tirada: a aquisição desses insumos seria tributada, porém à alíquota zero. E assim sendo, então há que se concluir que deve ser aplicada a regra geral de apropriação de créditos em relação a bens utilizados como insumos contida no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Sem razão.

Vejamos o que consta do dispositivo legal:

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

(...)

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

(...)

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)

De acordo com o texto normativo, a vedação ao crédito aplica-se a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Nesse sentido, um produto tributado à alíquota zero não está sujeito a tal pagamento, o que contradiz a alegação do Recorrente de que essa vedação “somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção”, desconsiderando a possibilidade de aplicação a produtos sujeitos à alíquota zero.

Diferentemente da isenção, que configura uma não incidência específica e depende de lei para sua concessão, a alíquota zero ocorre quando há incidência tributária, mas com aspecto quantitativo nulo, podendo ser instituída ou revogada por decreto do Poder Executivo.

Além disso, a isenção pode ser restrita a regiões ou grupos específicos, enquanto a alíquota zero tem aplicação geral, vinculada ao produto.

Embora isenção, imunidade, não incidência, suspensão e alíquota zero compartilhem o efeito prático de afastar o pagamento do tributo, esses institutos possuem naturezas jurídicas distintas e não podem ser utilizados de maneira indistinta, como se fossem equivalentes

Quanto ao segundo argumento do Recorrente, de que a aquisição dos insumos seria tributada à alíquota zero e, por isso, estaria sujeita à regra geral de apropriação de créditos, tal entendimento não prospera.

O art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda expressamente o desconto de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem restringir-se a bens considerados não tributados.

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

3.4. Produtos adquiridos com crédito presumido da Agroindústria

Com relação ao crédito presumido, a Autoridade Fiscal informa que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição (obrigatória), conforme art. 4º da citada

instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada nas vedações à apropriação ao crédito previstas no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, artigo 5º e 6º da IN RFB nº 977/2009, art. 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011.

Argumentou a defesa que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como ocorre no presente caso.

Sem razão à defesa.

Assim constou no Relatório Fiscal sobre o crédito presumido em referência:

IV.III.4.2.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

A partir de 1º de novembro de 2009, conforme art. 37 da Lei nº 12.058/2009, “não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.”

A citada Lei nº 12.058/2009 sofreu diversas alterações. Em 21/12/2010, a Lei nº 12.350 alterou os artigos 32 a 34 desta Lei. Também a Lei nº 12.431/2011 e a Medida Provisória nº 609, de 08/03/2013 provocaram alterações, que foram mais adiante alteradas pela Lei 12.839, de 09/07/2013. Assim, à época dos fatos tinha o seguinte enunciado:

“Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, nº mercado interno, de:

I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da

NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou 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.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta 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.

[...]

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei 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 40% (quarenta 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) [Vigente a partir de 10/07/2013]

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

Art. 35. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.” (destacamos)

Relativamente a este assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 977/2009, que foi alterada pela IN RFB nº 1.157/2011, com produção de efeitos já a partir de 01/01/2011.

“Seção I

Dos Produtos Vendidos com Suspensão

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

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e (destacamos)

II - produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1, da NCM.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

§ 1º Para aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 17.

Seção II

Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

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

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida nº inciso I do art. 4º;

*II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por **pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (destacamos)***

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei Nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

§ 2º A suspensão não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

[...]

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

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

Art. 6º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor das mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à revenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º.” (destacamos)

A contribuinte adquiria bovinos vivos, produzia e exportava à época dos fatos, por exemplo, produtos classificados na subposição 0201.3000, o que a enquadrava na Lei 12.058, art. 32, inc. I como adquirente de bovinos vivos, enquadrando-se também no art. 33, §3º, fazendo jus a descontar créditos calculados à alíquota de 3,8% da Cofins apurada e de 0,825% do PIS apurado, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM. **Fica bastante claro que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM que adquiria, sendo enquadrada como “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei nº 12.058/2009.**

Desta forma, a ela se aplicava também o disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse.

Também analisando este crédito presumido à luz da IN RFB nº 977/2009, previsto em seu art. 6º, conclui-se que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, que estabelece que a apropriação do crédito

presumido “é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º”, as que industrializam bois vivos ou carnes de bovinos, situação esta pública e notória.

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

Ainda, a contribuinte foi intimada pela Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, item 19 (fl. 18 e seguintes):

“A Instrução Normativa RFB nº 977, de 14/12/2009 determina:

Art. 14. As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições, no mercado interno, dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, discriminando aqueles que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Art. 15. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

§ 1º Os créditos presumidos de que trata esta Instrução Normativa devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

§ 2º Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003.”

19) Informar como se operava este controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos e quais as contas contábeis que foram utilizadas em cumprimento às determinações da IN RFB 977/2009.

A contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 32/33) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”:

8 - Controle diferenciado dos estoques e os registros em contas contábeis IN 977/2009

(item 19): A intimada esclarece que quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos que posteriormente serão abatidos tendo suas partes destinadas para a venda no Mercado Interno ou no Mercado Externo. Pois, partes de um mesmo animal são destinadas ao mercado interno e outras ao mercado externo, podendo ainda ser destinada parte do animal para fabricação de produtos industrializados.

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela IN RFB nº 977/2009, art. 14, **editada cumprindo expressa determinação do art. 35 da Lei 12.058/2009**, acima transcrito, simplesmente resolveu não cumpri-la. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido relativo à IN RFB nº 977 não é passível de apuração.

Relembre-se: relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009. Também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória. Quanto ao crédito presumido do art. 5º, o não atendimento da obrigação acessória impede a correta apuração do crédito, impossibilitando sua utilização.

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no primeiro trimestre de 2014, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados na NBC 2 da EFD-contribuições e ajustes, levando-se em conta os créditos já estornados conforme mais adiante consolidado.

A contribuinte forneceu, **na resposta ao item 21 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, arquivos anexados nas fls. 112/114, informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido.** Informou créditos presumidos relativos à aquisição de carnes bovinas com os seguintes valores:

<i>AJUSTES INFORMADOS RELATIVOS À LEI 12.058, item 21, folhas 112 a 114</i>			
	<i>JANEIRO</i>	<i>FEVEREIRO</i>	<i>MARÇO</i>
<i>Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a BOIS VIVOS</i>	<i>39.194.259,87</i>	<i>58.653.042,57</i>	<i>45.260.412,68</i>
<i>Crédito de PIS 0,99%</i>	<i>388.023,17</i>	<i>580.665,12</i>	<i>448.078,09</i>
<i>Crédito de Cofins 4,56%</i>	<i>1.787.258,25</i>	<i>2.674.578,74</i>	<i>2.063.874,82</i>
<i>ESTORNO DE PIS</i>	<i>203.048,74</i>	<i>313.675,28</i>	<i>266.227,66</i>
<i>ESTORNO de COFINS</i>	<i>935.254,79</i>	<i>1.444.807,35</i>	<i>1.226.260,74</i>

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina	823.625,16	3.673.133,55	9.001.386,59
Crédito de PIS 0,66%	5.435,93	24.242,68	59.409,15
Crédito de Cofins 3,04%	25.038,20	111.663,26	273.642,15
ESTORNO DE PIS	2.467,71	11.712,91	32.837,74
ESTORNO de COFINS	11.366,44	53.950,39	151.252,63

É importante salientar que os estornos listados foram efetivamente levados em consideração nos ajustes informados na EFD-Contribuições. São decorrentes da forma como a contribuinte pretende apurar os créditos relativos à Lei 12.058.

Porém, neste trimestre, as informações da contribuinte relativas ao valor creditado não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de bois vivos e carne bovina. Assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições.

Constam da EFD-Contribuições apuração de crédito de PIS e COFINS relativa à compra de carnes bovinas, com natureza de base de cálculo 1 e 2, nos seguintes valores:

Crédito na Aquisição de BOIS VIVOS e carne bovina NCM 02012010, 02012020, 02013000, 02023000 e 02102000 na EFD-Contribuições			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Créditos de PIS e COFINS relativos a AQUISIÇÃO DE BOVINOS VIVOS			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Total	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Crédito de PIS	579.753,80	449.358,45	480.040,42
Crédito de Cofins	2.670.381,13	2.069.772,24	2.211.095,28
Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	9.267.368,06	15.892.797,45	18.147.081,17
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	88.627,54	2.175.600,00	132.200,55
Total	9.355.995,60	18.068.397,45	18.279.281,72
Crédito de PIS	62.626,98	140.789,86	121.952,04
Crédito de Cofins	288.463,68	648.486,64	561.718,51

Verifica-se que a contribuinte apurou créditos com CST 56 e utilizou alíquotas de 7,6% para Cofins e 1,65% para PIS. Ocorre que, por força do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com a redação da Lei nº 12.839/2013, as carnes bovinas eram tributadas à alíquota zero naquele período e não tinham direito a este creditamento. Além disto, se houvesse direito a qualquer crédito, seria apenas sobre a parcela a ser utilizada na exportação.

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição(obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam

presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito conforme demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha corrigida de apuração das contribuições adiante no item IV.III.4.4.

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

Essa vedação é justificada pelo fato de que tanto as receitas provenientes da revenda quanto da industrialização desses animais estão sujeitas ao regime de suspensão das contribuições, conforme disposto nos arts. 32, incisos I e II, da Lei nº 12.058/2009, e 54, incisos III e IV, da Lei nº 12.350/2010.

Assim, aplica-se a regra do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que impede o crédito sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A Recorrente sustenta que seria possível apurar o crédito presumido sobre aquisições com suspensão das contribuições, desde que as saídas não estejam beneficiadas pelo mesmo regime. Contudo, esse argumento não procede, uma vez que o motivo das glosas não está relacionado à forma de apuração ou ao tratamento das saídas, mas sim à ocorrência de hipótese legal de vedação ao crédito, claramente estabelecida nos dispositivos citados.

Por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, reproduzo o excerto abaixo:

A IN SRF nº 660/2006, que disciplinou os benefícios previstos nos referidos arts. 8º e 9º, dispôs em seu art. 7º, § 1º, que somente geram direito aos créditos presumidos os produtos agropecuários adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País com o benefício da suspensão das contribuições, na forma do citado art. 9º (e disciplinado no art. 2º daquela instrução normativa). Por outro lado, em seu art. 4º, a IN SRF nº 660/06 estabelece que, para aplicar tal suspensão, a pessoa jurídica fornecedora deve observar alguns requisitos e cumprir determinados procedimentos, entre eles, o de exigir do adquirente as declarações dos Anexos I e II da IN SRF nº 660, de 2006, mediante os quais os adquirentes manifestam formalmente que preenchem, ou não, as condições legais para adquirirem seus insumos com o benefício da suspensão.

Note-se que, nos casos em que o adquirente tiver direito à apropriação do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, a aplicação da suspensão da incidência por parte do vendedor dos insumos é regra e não exceção, portanto tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece marco imperativo, ao dispor que: “A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda”.

É inequívoco, pois que, nas hipóteses de que trata o art. 4º da IN 660, de 2006, ainda em sua redação anterior à dada pela IN nº 977, de 2009, quando o adquirente dos bens preenchesse as condições previstas nos incisos I a III do mesmo artigo, suas aquisições seriam obrigatoriamente feitas com suspensão das contribuições, independentemente de qualquer solicitação efetuada ou informação prestada pelo respectivo comprador. Nesse sentido, seria compulsório que a adquirente prestasse, em qualquer circunstância, as pertinentes informações ao vendedor dos bens, mediante a apresentação do Anexo I daquele diploma, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação.

Nesse contexto, é importante esclarecer que, caso essas aquisições tenham sido feitas sem aplicação da suspensão, isto é, tenham sido nelas incorretamente cobradas as contribuições, ignorando-se a suspensão, o valor desses tributos não gerará direito a crédito para o adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito e que afronta à sistemática instituída em lei para o setor agroindustrial.

Entendo que a decisão da DRJ foi correta ao concluir que não há direito à apuração do crédito presumido, devendo-se manter as glosas efetuadas.

3.5. Do percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004.

Quanto ao argumento da defesa sobre as alíquotas para cálculo do crédito presumido em razão dos insumos adquiridos, cumpre observar que foi aplicado o percentual de 60% da alíquota base para insumos (milho, soja, animais vivos etc.).

A DRJ manteve a conclusão da Fiscalização por incidência do §10 introduzido no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, reduzindo a alíquota para 35%, concluindo que o percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, §3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Neste ponto assiste razão à defesa.

O art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925/2004, em sua redação vigente à época dos fatos, autoriza as pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à

alimentação humana ou animal, a apurarem crédito presumido de PIS/COFINS sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperadas ou não.

O método de cálculo do crédito presumido está disciplinado no § 3º do referido artigo, que assim estabelece:

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (...)

Em síntese, utiliza-se as alíquotas cheias de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) e se aplicam percentuais específicos (60%, 50% ou 35%) para calcular o crédito presumido.

A controvérsia consiste em saber se esses percentuais devem ser definidos com base na classificação da mercadoria produzida ou na origem do insumo adquirido.

Essa questão foi esclarecida pela Lei nº 12.865/2013, que, por meio de seu art. 33, incluiu o § 10 no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, com a seguinte redação:

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.

Desse modo, ficou estabelecido que o percentual de presunção deve ser definido em função da natureza dos produtos produzidos ou comercializados pela agroindústria, independentemente da origem dos insumos empregados.

Esse entendimento foi consolidado pela **Súmula CARF nº 157**, vinculante nos termos da Portaria ME nº 410/2020, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 157: O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

No caso concreto, a Contribuinte desenvolve, entre outras atividades, a agroindústria, com frigorífico de abate de bovinos, processamento de carnes e produção de alimentos destinados à alimentação humana e animal, motivo pelo qual deve ser aplicada a Súmula CARF nº 157.

Assim, reconheço o direito da Contribuinte de apurar o crédito presumido de PIS/COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores rurais, utilizando-se a alíquota de 60% das previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004.

3.6. Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

Foram glosados os créditos relativos a bens do ativo imobilizado, concluindo a Fiscalização que a Contribuinte **(i)** incorporou bens em data anterior a 01.05.2004 e, por conta disso, a depreciação contrariaria o artigo 31 da Lei nº 10.865/04, e **(ii)** incorporou bens após o término de cada mês do trimestre e, por conta disso, seria vedada a depreciação naquele período.

3.6.1. Incorporação de bens em data anterior a 01.05.2004

Argumentou a defesa que ao vedar o direito à tomada do crédito de PIS e COFINS dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, a disposição contida no art. 31 da Lei nº 10.865/04 violou o princípio da não-cumulatividade das referidas contribuições, devidamente assegurado pela CF/88.

Afirma que ao adquirir os bens para o seu ativo imobilizado, a Recorrente contava com a possibilidade de apurar a integralidade dos créditos decorrentes dos seus encargos de depreciação, diante da inexistência de qualquer limitação temporal na legislação. Contudo, foi surpreendida com a previsão legal superveniente que vedou o seu direito ao crédito, nas operações realizadas anteriormente à publicação da lei.

No julgamento do RE 599.316, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional o art. 31, caput, da Lei nº 10.865/2004.

Em julgamento ao Tema 244, foi negado provimento ao recurso extraordinário, sendo fixada a seguinte tese:

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

Como observado pela defesa, considerando que os encargos de depreciação e amortização foram incorridos após 30.04.2004, deve ser reconhecido o direito creditório neste ponto.

3.6.2. Natureza da Base de Cálculo do Crédito - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição). Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas.

Consta no Relatório Fiscal que a Recorrente foi intimada a trazer o demonstrativo das informações referentes ao registro de crédito com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, prestadas no registro F130 da EFD-Contribuições.

As informações presentes na resposta foram comparadas com as informações presentes nos registros F130 e verificou-se que as informações foram incompletas, não sendo comprovado direito ao crédito, em especial em relação às aquisições com direito ao aproveitamento de crédito em 48 meses, restando glosada parte do crédito.

A glosa de tais créditos foi embasada em demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar.

Foi realizada a apuração dos créditos após as glosas, considerando que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo os percentuais utilizados na apuração do EFD-Contribuições de cada período.

Sustenta a defesa que a Lei nº 11.774/08 passou a estabelecer a possibilidade de creditamento em prazos menores, a depender do período em que o bem foi adquirido, sendo que, para as aquisições realizadas a partir de julho de 2012, passou a ser possível inclusive a apuração do crédito integral na data da aquisição do bem.

Não obstante os argumentos da Recorrente, está correto o Acórdão recorrido ao manter a glosa dos créditos de PIS e COFINS apropriados de bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição, pois, não teria sido comprovada o direito ao crédito sobre referidos bens.

A autoridade fiscal observou que, para este item da intimação, foram concedidos mais de cem dias de prazo para fornecimento das informações.

Reitero o ônus da prova da Contribuinte, aplicando-se o artigo 373, I do CPC, uma vez tratar-se de pedido de crédito.

Portanto, mantenho as glosas em análise.

3.6.3. Créditos originados de Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas.

Neste ponto, alega a Contribuinte que demonstrou a integralidade dos créditos sobre as despesas com locação de prédios, conforme informado no Dacon.

Como observado no v. acórdão recorrido, o que foi anexado nada comprova, tratando-se apenas de relação dos valores já apresentados (e aceitos) para a RFB, mais uma relação de valores que, conforme dito na manifestação, teriam faltado informar para a RFB, conforme o que segue:

No entanto, o que foi anexado nada comprova, tratando-se apenas de relação dos valores já apresentados (e aceitos) para a RFB, mais uma relação de valores que, conforme dito na manifestação, teriam faltado informar para a RFB, conforme o que segue:

Referente a julho/09:

DOCUMENTOS NÃO RELACIONADOS NA LINHA 5 Aluguéis de Predios

NUMERO DO DOCTO	DATA DE EMISSÃO	CNPJ	CPF	CÓDIGO CLIENTE/ FORNECE DO ROR	CÓDIGO DA FILIAL	NCM	CÓDIGO DO PRODUTO/ ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM	QUANTIDADE	VALOR CONTÁBIL CONSIDERADO	VALOR PIS	VALOR COFINS
294	20/7/2009	1546276000132		303118		16 1000000	853449	ALUGUEL EQUIPAMENTO - CAMERA	1	1.529,99	25,24	116,28
304	1/10/2009	1546276000132		303118		16 1000000	853449	ALUGUEL EQUIPAMENTO - CAMERA	1	1.529,99	25,24	116,28
3859	21/07/2009	8635474000111		298694		171 1000000	868513	ALUGUEL ARMAZEM FRIGORIFICADOS	1	4.289,99	70,78	316,04
4206	20/7/2009	3307926000201		259828		53 1000000	928863	SERVICO DE OPERADOR LOGISTICO	1	1.200,10	21,44	98,73
62009	10/7/2009	68701975000198		276437		100 1000000	938309	SERVICO ESTACIONAMENTO	1	107,36	1,69	7,78
117035	27/07/2009	83573212000195		282719		126 1000000	974007	SERVICO LOCAÇÃO DE BALANCA RODOVIARIA	1	700,00	11,55	53,20
20012-0	30/7/2009	8627728000150		297675		104 1000000	922144	TAXA CONDOMINIAL SALA COMERCIAL	1	82,70	1,36	6,29
20012-1	30/7/2009	8627728000150		297675		104 1000000	922145	TAXA CONDOMINIAL SALA COMERCIAL	1	90,12	1,49	6,85
	31/07/2009	3957332000356		264453		317 1000000		Arrendamento Filial	1	255.000,00	4.207,50	19.380,00

Referente a agosto/09:

Faltou informar para SRF

NUMERO DO DOCTO	DATA DE EMISSÃO	CNPJ	CPF	CÓDIGO CLIENTE/ FORNECE DO ROR	CÓDIGO DA FILIAL	NCM	CÓDIGO DO PRODUTO/ ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM	QUANTIDADE	VALOR CONTÁBIL CONSIDERADO	VALOR PIS	VALOR COFINS
5	1	308 1000000		303118		16 1000000	853449	ALUGUEL EQUIPAMENTO - CAMERA	1	1.529,99	25,24	116,28
5	1	4049 2108000		298694		171 1000000	868513	ALUGUEL ARMAZEM FRIGORIFICADOS	1	4.289,99	70,78	316,04
5	1	4221 3000000		259828		53 1000000	928863	SERVICO DE OPERADOR LOGISTICO	1	1.200,10	21,44	98,73
5	1	11703 2708000		282719		126 1000000	974007	SERVICO LOCAÇÃO DE BALANCA RODOVIARIA	1	700,00	11,55	53,20
5	1	90812 2408000		297675		104 1000000	922144	TAXA CONDOMINIAL SALA COMERCIAL	1	82,70	1,36	6,29
5	1	909121 2708000		297675		104 1000000	922145	TAXA CONDOMINIAL SALA COMERCIAL	1	90,12	1,49	6,85
	1	31072009 3957332000356		264453		317 1000000		Arrendamento Filial	1	255.000,00	4.207,50	19.380,00

Da mesma forma que o item anterior, considerando que a Contribuinte não cumpriu com o seu ônus probatório, deve ser mantida a glosa em referência.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- Reconhecer o direito de apurar créditos de PIS sobre as despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre seus estabelecimentos, devidamente comprovados mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos e homologar o respectivo PER/Dcomp objeto deste litígio até o limite constatado;
- Reverter a glosa sobre Serviços de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico, Cross Docking e Repaletização;

- c) Reconhecer o direito de apurar créditos originado de peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos;
- d) Reconhecer o direito de apurar créditos originado de custos com instrumentos de medição de temperatura e de grandezas elétricas;
- e) Reverter as glosas originadas das despesas com Materiais de Laboratório, materiais para Higienização e Limpeza e equipamentos de segurança;
- f) Reconhecer o direito da Contribuinte de apurar o crédito presumido de PIS/COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores rurais, utilizando-se a alíquota de 60% das previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004;
- g) Afastar a glosa sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos