



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.917659/2016-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.697 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	BRF – BRASIL FOODS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Não existe demonstração dos ajustes alegados pela Recorrente, necessário trazer provas aos autos das alegações.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa geram, em caso de se incorporarem ao ativo imobilizado, créditos calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os requisitos exigidos pela lei.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Devem ser mantida as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria em razão do contribuinte estar inserido como pessoa jurídica a qual é vedado o crédito, nos termos da previsão legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos opostos pelo contribuinte nos seguintes termos: (i) com efeitos

infringentes, para suprir a omissão quanto aos serviços de conserto de pallets e repaletização, reconhecendo-se o direito ao desconto de crédito em sua aquisição, e, (ii) sem efeitos infringentes, (ii.1) para suprir a omissão em relação à divergência da base de cálculo que refletiu na glosa dos créditos sobre fretes, (ii.2) para suprir a omissão em relação as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria e (ii.3) para suprir a suposta contradição por negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte com a finalidade de sanar possível omissão e inexatidão material de acórdão proferido por essa turma na sessão no dia 25 de setembro de 2019, e posteriormente foi ajustado pelo Acórdão nº 3201-010.078, que acolheu os embargos inominados para (i) retirar do dispositivo e da conclusão a expressão “em negar provimento ao Recurso de Ofício”, (ii) retirar do voto todo o tópico que trata de Recurso de Ofício e (iii) desentranhar o Acórdão que se encontra às folhas e 2.115 a 2.151, visto que fora incluído em duplicidade.

Trago parte do despacho de admissibilidade dos embargos apresentados pela atuada:

### DAS ALEGAÇÕES

Alega que o acórdão foi omisso em relação à divergência de base de cálculo que refletiu na glosa dos créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre fretes.

Explica que parte dos serviços de frete foram glosados pela Fiscalização Federal por não se enquadrarem no conceito de insumos. Essas glosas foram

corretamente revertidas pela decisão embargada. Contudo, também foram glosados créditos sobre fretes em razão de supostas divergências entre as informações das notas fiscais emitidas e os valores declarados na EFD-Contribuições do período, e que em que pese estas supostas divergências tenham sido esclarecidas pela Embargante no procedimento de Fiscalização, houve a glosa de créditos de PIS e COFINS dela decorrentes, razão pela qual, na Impugnação e no Recurso Voluntário, a Embargante demonstrou a sua improcedência.

Também, que o acórdão incorreu no vício de omissão ao não se manifestar sobre a glosa de créditos das Contribuições sobre serviços de conserto de Pallets e repaletização.

Ainda mais, que a decisão foi omissa em relação às glosas das Contribuições sobre produtos adquiridos com créditos presumidos da agroindústria.

Conforme diz, o acórdão embargado manteve integralmente as glosas dos créditos de PIS e COFINS sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a Agroindústria sob o fundamento “o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto, não analisado pelo julgador de primeira instância”.

Contudo, teria dedicado “um capítulo inteiro tanto da sua Manifestação de Inconformidade (Capítulo IV.4), quanto do seu Recurso Voluntário (Capítulo IV.4) demonstrando a composição dos cálculos e a apuração dos créditos presumidos das Leis nos 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10”.

Considera, também, que o acórdão foi contraditório em relação às glosas sobre custos com a manutenção de edificações. Explica:

Isso porque, ao analisar as glosas sobre os custos com a manutenção de edificações, o acórdão embargado (i) partiu da premissa de que são essenciais às atividades produtivas da Embargante, ou seja, são verdadeiros insumos para a atividade por ela realizada; e, ao mesmo tempo, (ii) afirmou que os créditos devem ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação, como se fossem bens do ativo imobilizado.

Aduz tratem-se de bens que não cumprem com os requisitos para o reconhecimento no ativo imobilizado.

Ao final, que há, ainda, contradição entre a fundamentação do voto e a parte dispositiva do acórdão, no que diz respeito aos créditos sobre materiais de laboratório e sanitários.

Afirma que em relação aos créditos apropriados sobre os materiais de laboratório e sanitários, o acórdão embargado concluiu pela sua improcedência, determinando a sua reversão.

Contudo, data vênua, verifica-se contradição entre os fundamentos trazidos no voto condutor e a parte dispositiva do acórdão, uma vez que nesta consta que a reversão das glosas seria tão somente para materiais de laboratório:

Os Embargos foram admitidos nos seguintes termos:

### CONCLUSÃO

De todo o exposto, concluo que o acórdão padece de parte dos vícios apontados pelo sujeito passivo.

Acolho em parte os embargados de declaração para que o acórdão seja integrado no que diz respeito à

- omissão apontada pela embargante em relação à glosa de créditos sobre fretes;
- omissão acerca dos serviços de conserto de pallets e repaletização;
- omissão sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos da agroindústria; e
- contradição - custos com a manutenção de edificações.

É o relatório

### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

#### **Da omissão apontada pela embargante em relação à glosa de créditos sobre fretes**

O primeiro item apontado pela Embargante é de que o acórdão ora embargado não apresentou análise sobre os ajustes existentes nos blocos A e F que teriam impacto no bloco M, relacionado aos fretes.

Como bem visto pelo despacho de admissibilidade não foi verificada essa análise no acórdão, portanto acolho os embargos para realizar a análise solicitada.

A discussão apresentada é relacionada a supostos ajustes existentes apresentados pela Embargada durante a fiscalização que gerou o presente Auto de Infração, que não foram verificados pela fiscalização.

Importante esclarecer que os ajustes questionados pela Embargada são relacionados a resposta de intimação e dos documentos juntados por esta que conta como documentos não paginável de Fls. 185.

Além disso cumpre mencionar que tais documentos foram analisados pela fiscalização conforme se comprova das Fls. 782:

Assim, foram totalizados os arquivos apresentados em resposta ao item 15 da citada intimação (fl. 190). Destes valores foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos, conforme tabela abaixo, como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição), fretes de tratamento

de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros. **A diferença entre o total dos arquivos auxiliares fornecidos e os itens glosados é o valor recalculado, admitido como gerador de crédito de PIS/Pasep e Cofins.**

**A diferença entre as informações presentes na EFD-Contribuições relativa a fretes, inclusive ajustes, e o valor recalculado é o valor glosado, presente na linha 5 da tabela abaixo.** Todos os itens não admitidos como geradores de crédito de Pis/Pasep e Cofins estão listados no arquivo Excel anexado através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 04 trim 2012 de folha 731, arquivo GLOSAS 04-2012.xlsx, na planilha correspondente, (Glosa Fretes Out, Glosa Fretes Nov ou Glosa Fretes Dez).

Portanto não pode se falar que não foi verificado os ajustes, tanto que na planilha trazida em seguida no relatório fiscal, existe valor que foi excluída da base de cálculo, exatamente devida as planilhas trazidas pela Embargante.

<b>Fretes de aquisição de insumos ou de venda</b>			
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
1 - Total de Fretes nos Registros A170, C170, D100, C190 e F100 da EFD-Contribuições	138.515.616,02	121.535.480,60	116.074.369,10
2 - Valor de base de cálculo de crédito sobre fretes presentes nos ajustes (relativos aos blocos A e F, conforme planilhas presentes nos arquivos <i>01-Ajustes – Bloco M – (out, nov e dez) 2012.xlsx</i> , apresentado em resposta ao item 23 da Intimação SEORT/EAC2 2016/588)	-450.131,51	9.243.263,72	13.510.819,28
3 - Total de Base de cálculo de crédito sobre fretes presente na EFD-Contribuições a ser comparado com as informações da resposta ao item 15 da Intimação SEORT/EAC2 2016/588	138.065.484,51	130.778.744,32	129.585.188,38
4 - Valor recalculado = (6) Base de Cálculo: totalização dos itens informados na Planilha de resposta ao item 15 da Intimação SEORT/EAC2 2016/588 – (7) Total dos Valores não admitidos	<b>107.715.584,97</b>	<b>98.012.043,34</b>	<b>89.305.643,79</b>
<b>5-VALOR GLOSADO = (3) – (4)</b>	<b>30.349.899,54</b>	<b>32.766.700,98</b>	<b>40.279.544,59</b>

Podemos verificar que em outubro o valor de base de cálculo foi reduzido, exatamente pois foram considerados os ajustes apresentados pela Embargante.

Além disso, a Embargante em seu Recurso Voluntário somente traz essa alegação, sem demonstrar qual exatamente seriam os ajustes que não foram considerados pela fiscalização, motivos pelos quais nego provimento ao Recurso Voluntário em relação a esse ponto.

#### **Da omissão acerca dos serviços de conserto de pallets e repaletização**

Alega o embargante que o acórdão embargado afastou a glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de pallets, mas que foi omissa sobre os serviços de conserto de pallets e repaletização, justificando que ambos os insumos possuem a mesma essencialidade e relevância no processo produtivo da recorrente.

De fato, não há lógica que justifique a manutenção da glosa sobre os serviços de conserto de pallets e repaletização quando já foi concedido crédito sobre a aquisição desses produtos.

Nesse caso, entendo que a mesma regra para concessão dos créditos na compra do insumo deve ser utilizada na sua manutenção.

Nesse sentido, importante destacar parte do voto que trata dos palletes, vejamos:

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa na aquisição dos pallets.

Ora, sendo os palletes considerados como essenciais e relevantes a produção/fabricação da agroindústria, atividade econômica do contribuinte, assim também deve ser entendido os serviços de manutenção desses palletes, chamados de conserto e repaletização.

Concluo por reverter a glosa.

#### **Da omissão sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos da agroindústria**

No acórdão embargado constou que:

Ocorre que após analisar os autos percebo que o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto não analisado pelo julgador de primeira instância.

Nesse sentido, há inovação em sede de Recurso Voluntário, ocorrendo a preclusão.

Nego provimento

Contudo, trata-se de equívoco perpetrado pelo relator do acórdão embargado vez que consta no Recurso Voluntário impugnação específica sobre as glosas dos créditos presumidos vinculados à agroindústria, vejamos os destaques do Recurso Voluntário:

Como dito, extrai-se do relatório fiscal que a Recorrente teria aproveitado indevidamente créditos presumidos vinculados à agroindústria. Tais créditos referem-se aos benefícios dispostos nas Leis nºs 12.058/09 e 12.350/10 e Instruções Normativas da RFB de nºs 977/09 e 1.157/11, os quais se enquadram nas atividades realizadas pela Recorrente nas seguintes operações:

<b>Lei nº 12.058/09 e IN RFB nº 977/09</b>	<b>Lei nº 12.350/10 e IN RFB nº 1.157/09</b>
Animais vivos classificados na posição 01.02 (bovinos), quando da realização de operações de exportação com produtos classificados nas posições 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	Animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM
Crédito presumido sobre o valor da aquisição de mercadorias com a suspensão do pagamento de PIS e da COFINS (previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 10.258/09) – (resultante do abate de bovinos) com destino a industrialização ou venda a varejo.	Produtos classificados nas posições 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 0207 e 0210.1 (carnes e miudezas frescas, congeladas ou em salmoura de suínos e aves), com destino a industrialização ou venda a varejo.

Segundo entendimento da fiscalização – mantido pelo acórdão recorrido -, os valores creditados pela Recorrente relativos aos bens tratados na Lei nº 12.058/09 e na IN RFB nº 977/09 (bovinos) “devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito” (Capítulo 4.3.3.1 da Informação Fiscal).

Ou seja, no entendimento do Fisco a Recorrente não poderia usufruir deste benefício, uma vez que realiza a venda de bovinos vivos, atividade impeditiva ao uso do benefício disposto nos arts. 5º, parágrafo único, e 2º, inc. I, ambos da IN RFB nº 977/09.

Vejamos:

“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.

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.”(destacou-se)

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 Quanto a este ponto, a Recorrente comprovou em sua

Impugnação que apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo aos bens exportados, ou seja, observando a vedação inserida na legislação mencionada acima relacionada à revenda.

Em que pese a demonstração acima, o v. acórdão recorrido, de maneira absolutamente equivocada, consignou que a Recorrente não teria impugnado tais glosas.

Ora, a Recorrente demonstrou expressamente que apropriou tão somente o crédito permitido. Como pode o acórdão recorrido entender que a matéria não foi impugnada?

A Recorrente tem absoluto conhecimento de que a vedação legal alcança aquelas operações em que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo à produção de produtos destinados à exportação, o que não é o seu caso, uma vez que os animais são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo e quando são destinados para revenda os créditos apropriados na entrada são devidamente estornados.

Não é factível inferir que o fato de a empresa realizar a venda de alguns animais vivos resulta na impossibilidade de apropriação de qualquer crédito sobre a aquisição de animais, até mesmo porque a atividade principal da Recorrente não é revenda. Ela não pode ser prejudicada pelo fato de realizar diversas operações com carne. Neste sentido, deve ser considerado o procedimento por ela adotado, correspondente à apropriação de créditos proporcionais a cada receita auferida.

Desta forma, não merece prosperar o entendimento totalmente equivocado fixado no acórdão recorrido e a glosa realizada, uma vez que todas as condições para uso do benefício foram atendidas pela Recorrente.

Mesma interpretação deve ser realizada quanto ao crédito presumido das operações com aves e suínos vivos, amparadas pela Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/11.

Assim como ocorre em relação à operação com bovinos vivos, a Recorrente apropria tão somente o crédito presumido proporcionalmente sobre as aves e suínos vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo à produção, razão pela qual a referida glosa não merece prosperar.

Passa a Recorrente, então, a demonstrar como funciona o seu procedimento de apropriação do crédito e que é realizado justamente para que a apropriação seja apenas do crédito permitido pela legislação federal.

(...)- Por fim, afirma-se que o Relator do acórdão manteve integralmente as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria, sob o fundamento “o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto, não analisado pelo julgador de primeira instância”.

Compulsando o Relatório Fiscal, entendeu a fiscalização que a Impugnante não poderia apurar o crédito presumido em questão, pois estaria enquadrada na hipótese de vedação do art. 34, §1º, da Lei 12.058/2009, que assim dispõe:

“Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda mercadorias com a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do art. 32, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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 12.350, de 2010)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei”.

O art. 32, mencionado no §1º acima, por sua vez, determina a suspensão do pagamento do PIS e da COFINS nas receitas de vendas ao mercado interno das seguintes mercadorias indicadas no inciso II:

“(…)

II - produtos classificados nas posições 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, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011)”

Situação análoga, apenas envolvendo outros produtos, se verifica nas disposições contidas nos arts. 56, §1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009.

Considerando os argumentos da recorrente, o entendimento é de que a vedação ao crédito presumido aqui tratado por empresas que comercializam animais vivos, deve adotar um crédito de proporcionalidade com a finalidade de aferir apenas as operações de revenda desses animais e assim vedar o crédito apenas nessas operações de revenda, isso porque, afirma estornar os créditos quando ocorre a revenda do animal, vejamos novamente suas afirmações nesse sentido:

A Recorrente tem absoluto conhecimento de que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo à produção de produtos destinados à exportação, o que não é o seu caso, uma vez que os animais são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo e quando são destinados para revenda os créditos apropriados na entrada são devidamente estornados.

Contudo, trata-se de um entendimento equivocado que adota uma interpretação extensiva da lei de maneira conveniente, visto que a vedação a apropriação dos créditos

presumidos está relacionada à pessoa jurídica que efetuem a operação de venda Animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), diferentemente seria se a redação da legislação hipoteticamente dissesse que “a apropriação dos créditos é vedada às operações de revenda realizada pela pessoa jurídica”, como a recorrente defende.

Definitivamente não foi essa a intenção do legislador, conforme se pode notar na legislação que acima já foi citada.

Mesma interpretação deve ser realizada quanto ao crédito presumido das operações com aves e suínos vivos, amparadas pela Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/11, visto que a recorrente é pessoa jurídica que efetua operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º, da citada Instrução, a qual trago os seguintes destaques:

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

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

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

**III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.**

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 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 decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

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

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º;

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

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A ressalva prevista no § 2º não se aplica à venda a pessoas físicas produtoras dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, por esta não se enquadrar na definição de venda a varejo.

§ 4º 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.

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas:

I - às seguintes pessoas, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º:

- a) pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;
- b) pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e c) pessoas físicas;

II - a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso III do art. 2º;

III - a pessoas jurídicas, no caso dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º.

§ 1º No caso dos incisos I e II, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 2003, e do restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere a direito de creditamento.

§ 2º As pessoas de que trata o inciso I do caput serão responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não recolhidas em razão da suspensão do pagamento de que trata o caput em relação à parcela das

aquisições beneficiadas com a citada suspensão utilizada na elaboração de produtos diversos daqueles discriminados nas alíneas do inciso I do caput.

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

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

Nesse sentido, trago precedente do CARF que de forma análoga e por unanimidade manteve a glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria, no acórdão n.º 3302-008.008, do mesmo Recorrente, de relatoria do Ilustre Conselheiro WALKER ARAUJO, em sessão realizada em 28 de janeiro de 2020, com a seguinte ementa:

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 34 DA LEI 12.058/09 A recorrente não fazia jus ao crédito, pois enquadrava-se na exceção à regra, prevista no § 1º do art. 34 da Lei n.º 12.058/09, qual seja, industrializava os produtos das posições 01.02. 1.03 e 1.05

No voto utilizado como razões de decidir, restou destaque ainda que:

(iv. F) Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais ( item 9 do v. acórdão) Neste tópico, entendo que a decisão recorrida merece ser mantida por seus próprios fundamentos, razão pelo qual a adoto como causa de decidir, a saber:

9 Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais (Ficha 16A – Linha 25 - Calculados sobre Insumos de Origem Animal / Linha 26 - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal / Linha 27 - Ajustes Positivos de Créditos / Linha 28 - Ajustes Negativos de Créditos) Crédito da Lei n.º 12.058/2009 e IN RFB n.º 977/2009 e Crédito da Lei n.º 12.350/2009 e IN RFB n.º 1.157/2011 A interessada alega que a asserção da Fiscalização Fazendária de que a Requerente, à época dos fatos apurados, comercializada bovinos vivos, classificados na posição 1.02 da NCM - situação esta que, nos termos da Lei n.º 12.058/2009 e da IN RFB n.º 977/2009, vedaria a apuração de crédito presumido – não possui “fundamentação substancial uma vez que a premissa adotada baseou-se na omissão imputada à Requerente, quanto à adoção de um controle diferenciado de estoques - previsto no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 -, situação esta hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”.

O mesmo alega em relação ao crédito presumido previsto na Lei n.º 12.350/2009 e na IN RFB n.º 1.157/2011; afirma que “Também para conferir causalidade às conclusões alcançadas, pontuou a r. Administração Tributária a inexistência de um controle diferenciado de estoques da Requerente”.

(...)Como se vê, os argumentos da Recorrente vêm no sentido de que a Autoridade Fiscal teria efetuado as glosas tomando como premissa a ausência do controle diferenciado de estoques, nos termos postos no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 e art. 13 da IN RFB 1.157/2011, e assim defende o direito ao crédito por ser inexecúvel tal procedimento.

Ocorre, porém, que, antes de mencionar o descumprimento da referida obrigação acessória, a Autoridade Fiscal informa como motivo das glosas o fato de a contribuinte ter incorrido nas hipóteses legais de vedação ao crédito, conforme indica para cada tipo de crédito, como segue:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009: a Autoridade Fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009.

b) Quanto ao crédito de que trata o art. 5º da IN 977/2009, relata que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, qual seja, realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” no valor de R\$ 1.803.709,99 em janeiro, R\$ 3.512.287,07 em fevereiro; em março não foi detectada nenhuma operação de venda.

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

d) Em relação ao crédito tratado no art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, afirma que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º; no valor de R\$35.381.539,49 em janeiro, R\$35.804.587,96 em fevereiro e R\$43.544.073,50 em março.

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

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto no art.

14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, é de se notar que está informação foi trazida não como uma “premissa” para a conclusão pela glosa, mas como um fato adicional impeditivo do reconhecimento do crédito pleiteado e notadamente para fins de justificar a não apuração de eventual crédito a que a contribuinte pudesse ter direito. De se vê excertos do Relatório Fiscal que tratam especificamente de tal matéria:

Assim, quanto a janeiro e fevereiro, o contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido da IN RFB nº 977/2009. Quanto a março, seria possível apurar créditos relativos ao art.32 da Lei 12.058, caso não houvesse o impedimento abaixo.

(...)Assim, não há crédito presumido a apurar relativo à IN RFB nº 1.157 no período em tela.

Além disto, cumpre-nos relatar que o contribuinte foi intimado pela Intimação SEORT nº 1070/2015, item 18, a explicar como se operava o controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB nº 1.157/2011, art. 13:

[...] O contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl, 119) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN 1.157/2011...”:

(...)Note-se que, ao contrário do que alega a Recorrente, não foi a ausência do controle diferenciado a situação “hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”. Na realidade, a ocorrência das operações mencionadas foi verificada a partir das informações sobre as notas fiscais fornecidas pela interessada. As notas fiscais de saída dos bens referidos encontram-se listadas na planilha VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO 01 TRIM 2011.xlsx.

A Recorrente, a seu turno, não nega a existências das operações indicadas, mas defende que, dada a pequena proporção de seus valores em relação à sua receita total, estas não seriam suficientes para caracterizar as vedações aos créditos, como decidiu a Autoridade Fiscal.

Ocorre, porém, que cada um dos dispositivos acima citados, ao impor a vedação ao crédito de que trata, tão somente estabelece o fato a ser considerado como bastante e suficiente para afastar o direito ao crédito, sem estabelecer quaisquer condições ou limites quantitativos ou qualitativos.

Por conta disso, a Autoridade Fiscal, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação tributária (art. 111 do CTN), glosou o crédito ante a verificação da ocorrência do fato previsto na norma como suficiente para afastar o direito ao crédito.

No mais, o estorno de “eventuais créditos em relação a elas apurados” não afasta a subsunção da situação posta à hipótese legal de vedação ao crédito.

Mantém-se, portanto, as glosas.

Por essas razões entendo que a glosa esta correta e concluo por sanar a omissão do acórdão embargado para fazer constar que mantenho as glosas relacionadas ao crédito presumido na agroindústria.

#### **Da contradição - custos com a manutenção de edificações.**

Alega o embargante que houve contradição na glosa sobre os custos com manutenção de edificações, visto que a reversão se limitou nas despesas de acordo com a respectiva taxa de depreciação, contudo, houve gastos que não preenchem os requisitos necessário para serem considerados bens do ativo imobilizado, vejamos destaques dos argumentos:

Isso porque, ao analisar as glosas sobre os custos com a manutenção de edificações (i) partiu da premissa de que são essenciais às atividades produtivas da Embargante, ou seja, são verdadeiros insumos para a atividade por ela realizada, ao passo que (ii) afirma que devem ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação, como se fossem bens do ativo imobilizado.

É importante esclarecer que os itens sobre os quais a Embargante apropriou os créditos de PIS e COFINS foram reconhecidos em resultado por não cumprirem com os requisitos para o reconhecimento no ativo, a exemplo de possuir vida útil inferior a um ano.

Por não terem sido reconhecidos no ativo imobilizado, estes gastos não possuem taxa de depreciação. Deste modo, a aquisição destes bens destinados à manutenção de edificações se caracteriza como um custo para a atividade desenvolvida pela Embargante e, sendo essencial a ela, como bem reconheceu o Acórdão embargado, lhe dá direito aos créditos de PIS e COFINS no momento da aquisição.

Assim, requer dignem-se V.Sas. a eliminar a contradição apontada, esclarecendo que devem ser revertidas a integralidade das glosas dos créditos de PIS e COFINS sobre os custos com manutenção de edificações, vez que não são bens ativáveis, mas sim, insumos para a atividade por ela desenvolvida.

A decisão embargada foi assim fundamentada:

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos decorrentes dos custos com a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, por entender que “(...) não consistem de insumo e que não existe previsão legal para a tomada de crédito” (e-fl. 1919) Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com manutenção de edificações.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

(...)

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

**Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).**

Em seu Recurso Voluntário, a Embargante relaciona algumas despesas que entende serem abarcadas pelo conceito de insumo, tais como: serviço de mão-de-obra, serviço manutenção predial, serviço adicional, cortina 1510 GSI, conserto ar condicionado etc.

O creditamento da depreciação de edificação e benfeitorias, quando ativadas, é expressamente permitido pelas Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, como se pode observar:

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

(...)VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Para despesas não ativadas, há que se aplicar a regra geral quanto aos insumos, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

O Acórdão embargado já reconheceu o crédito dos custos ativados, nos seguintes termos:

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

Para os demais itens pleiteados, em resumo, despesas com manutenção predial e outras, não há dúvidas quanto à inexistência de previsão legal para a concessão de créditos por não serem insumos do processo produtivo e nem encargos de depreciação.

Neste sentido, o CARF julgou repetidas vezes, como exemplificado a seguir:

**NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas -PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há

previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

(Acórdão nº 9303006.595–3ªTurma da CSRF. Sessão de 10 de abril de 2018, Processo nº 11065.003772/2003-16.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam 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 obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Materiais de segurança e de uso geral, Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e Embalagens que não se incorporam ao produto.

Sobre os gastos com manutenção predial do setor fabril, não há que se falar em constituição de crédito, pois somente há tal direito sobre a depreciação do ativo.

Acórdão nº 9303-010.157 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 12 de fevereiro de 2020. Processo nº 10925.000387/2008-91.

Em que pese toda a argumentação, não há nos autos elementos mínimos para comprovarem se tratar de insumos com aplicação no processo produtivo da empresa, com a observância dos critérios da essencialidade ou relevância. A parcela ativada foi objeto de análise e julgamento favorável em sede recursal. Para os demais itens, permanece o entendimento objeto de glosa dos créditos informados em PER/Dcomp e conseqüente lançamento de valores das Contribuições para o PIS e COFINS.

Ante o exposto, voto por negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações.

#### **Da conclusão**

Diante do exposto voto por acolher parcialmente os embargos opostos pelo contribuinte nos seguintes termos:

- (i) com efeitos infringentes, para suprir a omissão quanto aos serviços de conserto de pallets e repaletização, reconhecendo-se o direito ao desconto de crédito em sua aquisição, e,
- (ii) sem efeitos infringentes, (ii.1) para suprir a omissão em relação à divergência da base de cálculo que refletiu na glosa dos créditos sobre fretes, (ii.2) para suprir a omissão em relação as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria e (ii.3) para suprir a suposta contradição por negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**