



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.921291/2016-84
ACÓRDÃO	3402-012.117 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BRF S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2013 a 30/09/2013

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

O reexame de decisões proferidas para exonerar créditos tributários e encargos de multa se impõe somente nos casos em que o valor exonerado excede o limite de alçada estabelecido pela legislação em vigor na data da apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF nº 103. Superado o valor previsto no artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023, não pode ser conhecido o Recurso de Ofício.

PROCEDIMENTO FISCAL. DESPACHO DECISÓRIO. HIPÓTESES DE NULIDADE.

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

Período de apuração: 31/07/2013 a 30/09/2013

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.

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

Não 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.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos**, em negar provimento ao Recurso de Ofício; **II) por unanimidade de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: **(a)** às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário; e **(b)** às peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; **(ii)** para afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e **(iii)** para afastar a multa regulamentar prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **III) por maioria de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas: **(a)** sobre custos com instrumentos, vencidos, neste tópico, os conselheiros Arnaldo Diefenthaler

Dornelles e Jorge Luís Cabral, que não revertiam as glosas; e **(b)** relativas aos “kit felicidade”, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essas glosas; **(ii)** para manter a classificação das carnes no capítulo 02 do Sistema Harmonizado, conforme defendia a Recorrente, vencido, neste tópico, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que dava razão à Fiscalização; e **(iii)** para manter as glosas sobre: **(a)** as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **(b)** os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – *cross docking* e repaletização, vencidas, nestes tópicos, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas. A conselheira Mariel Orsi Gameiro acompanhou pelas conclusões em relação ao tópico III).(i).(b), tendo manifestado a intenção de apresentar declaração de voto em relação a esse tópico. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos III).(iii).(a) e III).(iii).(b) o conselheiro Jorge Luís Cabral. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º do RICARF, aprovado pela Portaria/MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra o Acórdão nº 07-46.228, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, reconhecendo o direito ao crédito no valor de R\$ 11.327.866,50.

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

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico, de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de mercado externo, apurados no 3º trimestre-calendário de 2013, no valor de R\$ 60.338.378,46 O crédito solicitado foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMP).

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi indeferido e as compensações a ele vinculadas não homologadas, como segue:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
01.838.723/0001-27	BRF S.A.

2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
11699.20145.261113.1.1.09-1830	3º trimestre de 2013 - 01/07/2013 a 30/09/2013	Cofins Exportação	10983-921.291/2016-84

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

TIPO DE CRÉDITO: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 60.338.378,46			
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.			
Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:			
Diante do exposto:			
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:			
34763.88956.291113.1.3.09-0655	31996.71289.200114.1.3.09-7910	37308.82455.200214.1.3.09-6584	29084.44042.200214.1.3.09-2444
01312.16051.240214.1.3.09-8616	14915.84452.270214.1.7.09-6067	28114.34353.270214.1.7.09-7055	21772.08211.270214.1.3.09-6782
23223.16041.280214.1.3.09-6710	24496.48843.280214.1.3.09-0010	30081.13386.070314.1.3.09-7304	13001.95609.070314.1.3.09-8182
27711.99035.100314.1.3.09-6577	20231.62069.110314.1.3.09-8962	08308.33470.130314.1.3.09-9005	32164.04893.140314.1.3.09-6561
25348.91100.140314.1.3.09-6647	18938.96910.170314.1.3.09-7028	01222.16283.170314.1.3.09-0967	12269.12388.190314.1.3.09-7091
35375.81662.190314.1.3.09-8251	32299.78895.200314.1.3.09-4484	05383.12162.300914.1.3.09-3078	17574.15128.141114.1.3.09-8106
17126.88146.171114.1.3.09-0722	05534.27371.191015.1.3.09-0224		
INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:			
11699.20145.261113.1.1.09-1830			
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/11/2018.			
PRINCIPAL	MULTA	JUROS	
60.338.354,24	12.067.670,58	30.341.446,00	
Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na sequência. Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço idg.receita.fazenda.gov.br , assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos por todos os contribuintes os DARF para pagamento dos valores devedores.			
Base legal: Lei nº 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.			

Do procedimento fiscal

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte relativos ao terceiro trimestre de 2013.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e não declarados em DCTF, adiante descritos. Também foram detectados fatos que se relacionam a incorreções na prestação de informações na EFD-Contribuições. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período foram tratados no relatório fiscal deste Auto de Infração, que serviu como base para os Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1 - Processos relacionados - 3º trimestre-calendário de 2013			
Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
22950.24363.261113.1.1.08-1147	PIS/Pasep-EXP	10983.921290/2016-30	11516.722183/2018-61
19034.95378.261113.1.1.10-0474	PIS/Pasep-Merc Int	10983.921292/2016-29	

11699.20145.261113.1.1.09-1830	COFINS-EXP	10983.921291/2016-84	
31660.96523.261113.1.1.11-4267	COFINS-Merc Int	10983.921289/2016-13	
	Multa Isolada		11516.723977/2018-42
	Multa Isolada		11516.723980/2018-66
	Multa Isolada		11516.723978/2018-97
	Multa Isolada		11516.723979/2018-31

Das Informações presentes na EFD-Contribuições

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

Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 14 da intimação Seort/EAC2 nº 2017/525 não contêm indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência, etc., mas, pela verificação relativa à correta descrição das contas contábeis utilizadas, constatou-se a baixa confiabilidade da informação: há fretes contabilizados nas contas “510574-COMPLEMENTO DE FRETES S/VENDAS- FROTA DEDICADA” e “470003- OUTROS CUSTOS DE VENDA”, por exemplo, entre os informados como fretes de compra; não há informação no campo “COD_CTA – Código da conta analítica contábil debitada/creditada dos registros D101/D105” na enorme maioria das vezes.

Aduz a autoridade fiscal que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas. Informa que foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto e que esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFD-Contribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFD-Contribuições. E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFD-Contribuições.

A autoridade fiscal descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados e informa: que ao final dos procedimentos resumidamente descritos, apenas as notas fiscais que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas; todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do “Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 03-trim 2013”, arquivo “GLOSAS 03-trim 2013.xlsx”, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma

consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

Das glosas das bases de cálculo dos créditos

Passa, então, a discriminar as **glossas efetuados**, como segue indicado, conforme os itens do relatório fiscal.

1) IV.III.4.1 Fretes

Foram glosados as seguintes despesas com serviços de fretes:

- a. os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;
- b. itens sem qualquer informação de contabilização;
- c. para os casos em que o mesmo documento foi informado para mais de um frete, foi glosado o valor excedente - quando pode ser verificado que o valor do lançamento contábil era maior ou igual do que a soma dos fretes informados o fato foi aceito como correto.
- d. dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com frete de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, ajuda de custo em transferência, programa de valorização de funcionários, malote e correio e diversos outros.

A autoridade fiscal acrescenta que os fretes de distribuição cuja conta sintética era fretes de vendas, representando saída de produtos vendidos, não foram glosados. Foram glosados os fretes de distribuição cuja conta totalizadora era de fretes de distribuição (contas 510488, 510530, 510536, 510539, 510545, 510546, 530291).

2) IV.III.4.2 Demais assuntos das linhas 1 a 7

- a. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- b. aquisições de bens e serviços não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (IN SRF 247/2002, art. 66 para o PIS)
- c. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis nºs 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB nºs 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos – situação tratada em conjunto com o crédito presumido das atividades agroindustriais;
- d. operações realizadas entre unidades da contribuinte (transferências) que não geram qualquer direito creditório, apesar da utilização de CFOP relativos a compra e venda de produtos; as glosas estão marcadas com a expressão **Partic. BRF**, indicando que o participante da operação é a própria BRF, não havendo crédito algum a apurar.

3) IV.III.5- Fichas 6A e 16A – Créditos presumidos - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito

Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal

Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 28 – (-) Ajustes Negativos de Créditos

a. Creditamento incorreto baseado nas Leis nºs 10.637. de 2002 e 10.833, de 2004**i. Aquisições de pessoas físicas**

Foram glosados créditos presumidos sobre aquisições de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102). Os valores dessas aquisições estão identificados no arquivo anexado pelo *Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 01-trim 2013* de folha 1082, arquivo *GLOSAS 01-2013.xlsx*, na planilha *Presumido sobre REVENDA adq de PF*.

ii. Suspensão obrigatória - art. 2º da IN RFB 977, de 2009

A autoridade fiscal relata que glosou as aquisições que deveriam ter sido informadas com suspensão, que era obrigatória, mas que foram informados como tendo CST-56 e crédito de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins.

b. Crédito Presumido da Lei nº 10.925, de 2004

O auditor fiscal relata que a interessada informou créditos nas linhas 25 e 26 do Dacon calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004, os quais foram glosados em razão de os bens cujas aquisições deram origem aos créditos não mais serem regulados pelas referidas leis.

Acrescenta que glosou alguns bens adquiridos pela contribuinte que ainda são também regulados pela Lei nº 10.925, de 2004, seja por não estarem listados na Lei nº 12.350, de 2010, seja por não estarem na exceção do art. 57, na redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, e terem sido utilizados como insumos na produção de bens que não são regulados por esta lei (por exemplo, produtos do capítulo 16). O crédito (soma dos créditos apurados a 5,55% e 9,25%) foi corrigido, sendo estornado o valor que excedeu ao cálculo do crédito presumido permitido pela Lei 10.925, de 2004, tendo em vista que não foi admitido nenhum crédito relativo à Lei 12.350, de 2010.

Com relação aos itens *carnes in natura*, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 *Ração Outros Animais* e *insumos para ração*, classificados na subposição da NCM 2309.90, informa que nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art. 57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº

12.431, de 2011, estabelece que “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 aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”.

c. IV.III.5.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058, de 2009 e IN RFB nº 977, de 2009

Informa que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição **01.02 da NCM – animais vivos da espécie bovina**) e produzia/industrializava e exportava produtos classificados na subposição **0201.3000 (OUTS CARNES BOV. DESOSS. FRESC OU REFRIG.)**, o que a enquadrava na Lei nº 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% da Contribuição para o PIS/Pasep apurada, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM. Entretanto, considerando que restou claro o fato que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM, que adquiria, passa a apontar as vedações ao crédito relativos às suas aquisições de carnes:

- i. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058, de 2009, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058, de 2009 – que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse;
- ii. Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977, de 2009, a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação do parágrafo único do mesmo artigo, da mesma forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058, de 2009;

d. IV.III.5.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350, de 2010 e IN RFB nº 1.157, de 2011

- i. Em relação ao crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º;
- ii. Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350/2010;

A autoridade fiscal informa, que a interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu

procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

Na sequência a autoridade fiscal traz a consolidação dos créditos presumidos (item IV.III.5.3 do relatório fiscal), a apuração dos créditos reconhecidos (IV.IV) e o recálculo dos créditos utilizados para desconto dos débitos (item V)

Das omissões de receitas

As questões trazidas pela fiscalização em seu relatório atinentes às omissões de receita verificadas, não serão aqui detalhadamente relatorizadas em razão de não serem o objeto específico do presente processo, que trata, não do lançamento de ofício de crédito tributário, mas de créditos da não cumulatividade das contribuições pleiteados pela contribuinte.

Saliente-se que, como menciona o auditor em seu relatório, os processos de Ressarcimento de Créditos e os processos de Auto de Infração, em sendo decorrentes da mesma ação fiscal referente ao mesmo período de apuração e tratarem das mesmas matérias fáticas, serão submetidos a julgamento em conjunto. Os processos seguem apensados.

Da Manifestação de Inconformidade

Nulidade do Auto de Infração e Despachos Decisórios

A impugnante, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração alegando que a "glosa dos créditos decorrentes do PIS e da COFINS apurados no 1º trimestre de 2013 foi realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais", critério este que alega ser, "a toda evidência, viciado, uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa". Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

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

Afirma que, caso não decida pela nulidade do Auto de Infração, impõe-se aos Julgadores a conversão **do julgamento em diligência** (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), determinando à fiscalização a realização de diligência "in loco" em estabelecimentos da Manifestante para que (i) esclareça a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) seja efetuado um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como (iii) esclareça se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria, sob pena de nulidade do Auto de Infração.

Créditos constituídos indevidamente

Conceito de insumo

No tópico IV – *DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS*, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra "insumo", empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

Alega que o conceito de insumo trazido nas referidas Instruções Normativas assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI, mas que, entretanto, afirma que não há qualquer dispositivo nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS. Afirma: que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, porque para os tributos incidentes sobre a receita, devem ser concedidos os créditos daquilo que é fundamental para a geração dessa receita.

Defende, então, que o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa das contribuições em tela está relacionado ao fato de "determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com finalidade de prestar um determinado serviço, ou seja, insumos são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa". E que, para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito, "deve ser buscado o conceito atualmente considerado pela jurisprudência do E. CARF, analisando-se a vinculação deste bem/serviço na produção e na venda dos produtos". Cita, ainda, julgados do CSRF e do STJ para concluir que a essencialidade do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade da empresa é o que determina o direito ao crédito e que "a **relevância ou essencialidade do produto/serviço** é o que define se ele é insumo e que **sua subtração** importe (i) na impossibilidade mesma da prestação

do serviço ou da produção, ou (ii) implique em substancial perda da qualidade do produto/serviço resultante".

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Fretes

Inicialmente, a impugnante reclama que a autoridade fiscal não teria considerado os ajustes realizados nos blocos A e F no bloco M da EFD-Contribuições, conforme esclarecimentos apresentados durante a fiscalização (*arquivo 01-Ajustes Bloco M – 01 a 03*)_2013.xlsx, em resposta ao item 22 da Intimação SEORT/EAC 2017/525) sobre algumas informações relativas aos fretes no bloco M da EFD-Contribuições.

No mais, defende o direito ao crédito em relação a todas as despesas com frete glosadas alegando que em razão de sua atividade produtiva, realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa, cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva.

Informa que parte das glosas constantes na planilha fornecida à fiscalização é relacionada aos fretes na aquisição de bens que estão diretamente vinculados à atividade da empresa, tais como EPI's, materiais de limpeza, material de laboratório, etc. e alega que se esses bens estão diretamente vinculados ao processo produtivo, gerando, com isso, direito ao creditamento da contribuição, a mesma lógica deve ser aplicada ao frete utilizado na aquisição de tais materiais.

Quanto às glosas relacionadas aos fretes intermediários e de movimentação interna entre os estabelecimentos da empresa diz que "apesar de tratar de fretes entre estabelecimentos da Impugnante, são todos decorrentes do processo produtivo e de industrialização da mercadoria final destinada ao consumo humano".

Explica que possui inúmeras plantas industriais, com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência de produtos de uma unidade a outra, onde servirá de matéria prima, além do transporte de produtos resfriados e frigorificados, os quais, explica, "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". Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo. Defende que:

Ao contrário do sustentado pela fiscalização, portanto, **TODO o creditamento realizado pela Impugnante em relação aos fretes está absolutamente correto**, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, pois (i) os fretes na aquisição dos bens, (ii) no transporte de insumos, (iii) em estágio de

industrialização e (iv) aqueles relativos a transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica de produto acabado (destinados à venda) geram direito ao crédito de PIS e de COFINS, por comporem a fase de produção na acepção ampla do conceito de industrialização, nos termos da jurisprudência do **E. CARF**:

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

Pallets

Quanto aos créditos relativos aos custos com *pallets*, defende que tais bens estão diretamente vinculados à produção, sendo indevida a glosa do crédito apropriado sobre tais itens. Nesse sentido aduz:

Conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), anexado à presente Manifestação, os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Manifestante, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado,...

No mesmo sentido são os serviços de troca de pallets (conserto, repaletização). Ora, se os pallets estão essencialmente vinculados ao processo produtivo da Interessada, igualmente essencial é o serviço de troca de tais bens, a fim de dar continuidade ao processo produtivo, inclusive com a demonstração, por meio da informações constantes no Relatório de Operações (Doc. 02), dos diversos momentos em que eles são utilizados na produção.

Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico

Defende o direito ao crédito alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

A recorrente afirma que “... glosou créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos relacionados aos sistemas de geradores Stemac, porque se relacionam com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados..” e contesta tal glosa alegando que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados, sem a qual não seria possível a consecução das suas atividades produtivas, uma

vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. Logo, é obrigatória a manutenção periódica dos mesmos.

Cita o "Relatório de Operações" elaborado pelo Tyno Consultoria que traz em anexo (Doc. 03), no qual, segundo alega, o processo produtivo da BRF é reproduzido de maneira minuciosa. Diz que lá é possível verificar que:

(...) várias peças fazem parte de equipamentos que são imprescindíveis no processo de produção da empresa.

(...)

No mesmo sentido ocorre com a aquisição de peças e ferramentas para a manutenção das suas máquinas, sem as quais resta inviabilizada a sua atividade produtiva, o que revela a essencialidade da referida manutenção com as respectivas aquisições de peças com a referida finalidade.

Em linha com o acima exposto, também é indubitável que as despesas com serviços de manutenção de equipamentos do departamento produtivo são indispensáveis para o desenvolvimento das atividades da Impugnante, porquanto sem os mesmos inviável seria a consecução da sua atividade produtiva.

Manutenção Edificações

Defende que a glosa é indevida, pois os créditos apropriados são decorrentes de "gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa". Aduz que "com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado" tendo sido esses "os custos nos quais incorreu a Manifestante".

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

Lubrificantes e Graxas

Reclama que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sendo que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a "Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem", informação esta que, no entanto, sequer representa o entendimento firmado pelo E. CARF.

Defende que em sendo os lubrificantes e as graxas discriminados pela planilha fiscal utilizados nas máquinas e equipamentos da Manifestante, os quais estão diretamente ligados às suas atividades produtivas, não há dúvida quanto ao

direito ao crédito da contribuição, devendo ser integralmente afastada a glosa sobre estas despesas.

Embalagens

A Recorrente contesta a glosa de material de embalagem (cita sacos *big bag*) alegando ser indevido o entendimento fiscal de que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados. Defende ser incorreta essa interpretação da legislação e que em momento algum a lei restringiu o creditamento das contribuições às embalagens de apresentação. Cita exemplos de notas fiscais de produtos que entende geradores de crédito e aduz que

Os chamados sacos “*big bag*” são utilizados para acondicionar os produtos e os transportá-los. Como exemplo de utilização dos referidos sacos, a Impugnante cita a armazenagem provisória de ração.

Do Relatório do INT anexado à presente Impugnação (Doc. 03), retira-se o seguinte excerto: “33. Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo. O sistema acondicionador é do tipo SC “*big bag*”, com dimensões 0,90 metros x 0,90 metros de seção reta e altura igual a 2,10 metros” (pg. 49 – destacou-se).

Conclui que todos os bens utilizados para garantir a qualidade e o devido transporte dos produtos fabricados são, em verdade, insumos, entendidos estes como custos necessários para a atividade da empresa, havendo, pois direito ao creditamento sobre tais aquisições.

Materiais de Laboratório e Sanitários

Quanto aos custos com *Materiais de Laboratório*, alega 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.

Higienização e Limpeza

Em relação aos materiais para *Higienização e Limpeza*, explica que toda a atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza razão pela qual defende que todos os produtos adquiridos que “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”.

Custos com Instrumentos

Alega que, ao contrário do consignado na Informação Fiscal, os diversos instrumentos, incluindo os instrumentos de medição, são imprescindíveis na atividade agroindustrial desenvolvida pela Manifestante, de forma a manter todo o seu processo produtivo dentro dos parâmetros legais e sanitários para a produção de alimentos de origem animal. Em sendo essenciais, há direito ao crédito.

Bens adquiridos a alíquota zero

A interessada contesta as glosas das aquisições de “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos” alegando, inicialmente, que parte das operações listadas pela fiscalização na planilha “Alíq ZERO ou NT” não foram adquiridas com alíquota zero. Informa que alguns dos produtos adquiridos pela Impugnante e listados na autuação não estão enquadrados na legislação que autoriza a aplicação do benefício da alíquota zero, razão pela qual são devidamente tributados pelo fornecedor da mercadoria e traz uma planilha onde indica “por amostragem”, algumas das mercadorias que foram indicadas na planilha “Alíq ZERO ou NT”, mas que foram tributadas pelos fornecedores. Por conta disso, pede a nulidade do Auto de Infração.

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

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

Crédito presumido da agroindústria

Contra a glosa de crédito presumido da agroindústria a interessada inicialmente defende 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 -, ao contrário do entendimento fiscal, 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 é o caso de que se trata.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto nos art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos.

Alega a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

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

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

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega,

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

E explica que:

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

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

[...]

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

Defende, por fim que:

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

Aquisição de terceiros - Erro de sistema

A interessada argumenta que as glosas que estão “marcadas com a expressão Partic. BRF, indicando que o participante da operação é a própria BRF, não havendo crédito algum a apurar” tratam-se, em verdade, de aquisições de insumos. Explica que, no entanto, por conta de erro do sistema, foram enviadas à RFB na EFD-Contribuições informações como se todas as operações tivessem sido realizadas entre estabelecimentos. Para comprovar tal alegação, diz que anexa à presente manifestação (Doc. 15) as telas do seu sistema, as quais demonstrariam que as aquisições listadas na planilha “Partic. BRF” são oriundas de terceiros e não de estabelecimentos da Impugnante.

Inconstitucionalidade da limitação aos créditos de depreciação

A impugnante suscita a inconstitucionalidade a vedação imposta pelo artigo 31 da Lei nº 10.865, de 2004, por ir de encontro aos princípios da não cumulatividade, da segurança jurídica e da irretroatividade da lei. Menciona que essa matéria tem repercussão geral reconhecida pelo STF e será analisada no RE 599.316.

Pedido de diligência

Por fim, no tópico “VI – DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA”, pugna pela baixa dos autos em diligência para que a fiscalização possa analisar toda a documentação relacionada às operações que originaram o crédito glosado indevidamente em conjunto com o processo produtivo da empresa, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72. A recorrente indica assistentes técnicos e os quesitos a serem atendidos pela fiscalização, como segue:

Por meio da conversão do julgamento em diligência (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), a fiscalização deve (i) esclarecer a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) efetuar um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; bem como (iii) esclarecer se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria.

Pedido

A interessada requer a anulação do Despacho Decisório e, alternativamente, o reconhecimento do direito creditório pleiteado ou a baixa do processo em diligência a fim de a autoridade competente apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos.

Da diligência fiscal

Considerando que o conceito de insumo a ser adotado atualmente no âmbito da RFB, para fins de aferição do direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não é mais o estabelecido nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, o qual foi o adotado pela fiscalização, mas o que consta da decisão do STJ proferida nos autos do Resp 1221170/PR e considerando que a competência originária para

a análise e reconhecimento de direito creditório pleiteado pelo contribuinte no âmbito da RFB é da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF, foi demandado por esta turma de julgamento o retorno do presente processo à DRF de origem, para que a autoridade competente para tanto se manifestasse quanto à glosas realizadas à luz do entendimento firmado pelo STJ.

Do relatório da diligência fiscal

A autoridade fiscal inicialmente menciona que após a emissão do despacho que determinou a diligência, foi publicado o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que 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.

As glosas foram ajustadas de acordo com o conceito de insumo alterado pelo PN COSIT 5/2018. Todos os documentos fiscais glosados estão listados no arquivo “GLOSAS DILIG DRJ – 03 2013.xlsx”.

Em relação aos fretes, relata a autoridade fiscal que foi realizada nova análise resultando em significativa modificação do quadro de fretes não admitidos. Mas que, mesmo assim, não foram alteradas as glosas dos fretes contabilizados nas contas que lista, por não se enquadrarem no conceito de insumo veiculado no PN COSIT 5/2018, e dos fretes não localizados na contabilidade e os não informados.

Em relação à glosas dos “Demais assuntos das linhas 1 a 7”, informa que da nova análise dos créditos com base no PN COSIT 5/2018, não foram alteradas as glosas de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, como ferramentas e instrumentos de medição, que a elas se assemelham, excluídas do conceito de insumo pelo parágrafo 95 do PN COSIT 5/2018. Traz uma listagem dos itens glosados.

Menciona que mais de 95% das glosas, excluídos os fretes, em valor, referem-se a “movimentação cross docking e repaletização”. Informa que tais itens foram objeto de análise mais detalhada no processo 11516.721988/2019-79, da mesma contribuinte, relativo ao 3º trimestre-calendário de 2014, do qual transcreve os excertos de interesse. Acrescenta que a “movimentação cross docking” ocorre após o término do processo produtivo, o mesmo ocorrendo com a repaletização, e que, em não havendo qualquer exigência legal para sua utilização, ocorrem, portanto, de maneira discricionária por parte da contribuinte, razão pela qual não há que se falar em direito creditório à luz do parágrafos 55 a 57 do PN COSIT 5/2018.

A autoridade fiscal traz demonstrativos dos valores em relação às glosas que entende que devem ser mantidas e dos créditos que entende que devem ser reconhecidos.

E menciona que “Visando compatibilizar este processo com os procedimentos da Solução de consulta Interna Cosit nº 24/2007” o direito creditório da contribuinte no valor apurado deve ser reconhecido, porém “deve ser mantido sobrestado até o julgamento final dos processos envolvidos, implicando em manter não homologadas as declarações de compensação apresentadas”. E acrescenta:

21. Os valores gerados neste trimestre, respectivamente R\$ 8.147.491,88 do PIS/Pasep vinculado à receita de exportação e R\$ 37.487.223,40, da Cofins vinculada à receita de exportação, devem ser mantidos sobrestados até o final do julgamento destes processos, uma vez que os valores dos autos de infração não alterados nesta informação fiscal, atualizados, são maiores do que os valores de créditos apurados.

E conclui que:

25. Os demais autos de infração do processo 11516.722183/2018-61 não são modificados em decorrência da alteração no conceito de insumo, devendo ser submetidos a julgamento sem nenhuma alteração desta informação fiscal. Ainda, as demais glosas não tratadas nesta informação fiscal devem ser submetidas a julgamento da forma como foram apresentadas no Relatório Fiscal original, por não dependerem da alteração do conceito de insumo. Saliente-se que os demais processos de ressarcimento também não tiveram alteração quanto ao direito creditório.

Da manifestação contra o relatório fiscal de diligência

A interessada, inicialmente, reclama que o posicionamento fixado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, é contrário ao Acórdão Repetitivo proferido pelo E.STJ no REsp nº 1.221.170/PR, pois, como já mencionado, a tese fixada por aquela Corte foi a de que “todos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para as atividades econômicas do contribuinte, lhe permitirão o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins”.

Em contestação às glosas de serviços dos fretes descritos pela fiscalização como “lançamento não informado” e “lançamento não localizado”, a interessada alega que esses fretes, conferem direito ao crédito, apesar de as planilhas por ela apresentadas conterem inconsistências; isso com base no argumento de que o que “deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos”. Assim defende que o fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa, bastando que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o processo produtivo da empresa para verificar que os tais fretes “são essenciais para empresa”.

Em relação a “Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico e Repaletização”, tece argumentos já trazidos na primeira impugnação e aduz que a armazenagem se desdobrariam em outros serviços que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais sejam: “(i) a movimentação (cross docking), (ii) serviços de carga e descarga e operador logístico; e (iii) repaletização”. Acrescenta que “o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/034 dispõe expressamente sobre a possibilidade de descontar os créditos

do PIS e da COFINS sobre os custos de armazenagem”. Na sequência, passa a explicar cada um dos serviços mencionados a fim de demonstrar que são “inerentes ao serviço de armazenagem contratado” e que são relevantes ou essenciais à sua atividade produtiva.

Contra a as glosas de “PEÇAS E SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS” os argumentos são os mesmo da primeira impugnação.

Também são os mesmos da impugnação os argumentos contra a glosa dos custos com instrumentos, acrescentando apenas que Parecer Normativo COSIT nº 05/18 reconhece que os custos despendidos pela Pessoa Jurídica para atender a critérios de qualidade impostos pela legislação (por exemplo, normas sanitárias), atendem ao conceito de insumos, enquanto despesas relevantes para as atividades da Empresa e transcreve os itens 49 e 53 da consulta.

Reitera o pedido de acolhimento das razões de contestação.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 22/04/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2253), apresentando o Recurso Voluntário em 21/05/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2255), o que fez com os seguintes pedidos:

Ante o exposto, requer dignem-se V.Sas., preliminarmente, a reformar o r. Acórdão recorrido para reconhecer a nulidade do Despacho Decisório e de todo o procedimento fiscal, com o seu respectivo cancelamento, posto que para a correta glosa de créditos de PIS e COFINS é indispensável que a fiscalização analise com o devido cuidado o processo produtivo da empresa e aplicação dos insumos cujo crédito foi glosado, o que não se verificou no presente caso, acarretando em um evidente vício material, nos termos do art. 142 do CTN e art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75.

No mérito, requer dignem-se V.Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de reconhecer integralmente os créditos de COFINS, apurados no 3º trimestre de 2013, deferindo o pedido de restituição e homologando integralmente as respectivas DCOMPs.

Considerando a conexão existente entre o presente processo e os PAF's nºs 11516.722183/2018-61, 10983.921290/2016-30, 10983.921292/2016-29 e 10983.921289/2016-13, requer-se o seu julgamento em conjunto, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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.

Com relação ao Recurso de Ofício, cumpre observar que a Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente procedente, com o reconhecimento parcial do crédito no valor de **R\$ 11.327.866,50**.

O artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, vigente por ocasião do julgamento em primeira instância, estabelecia como limite de alçada para Recurso de Ofício o valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Contudo, de acordo com a **Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023**¹, atualmente o limite de alçada tem o valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

Aplica-se, neste caso, o limite de alçada vigente na data de apreciação do recurso em segunda instância, na forma prevista pela **Súmula CARF nº 103**².

Sobre a matéria, colaciono as seguintes decisões:

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/03/2001, 01/05/2001 a 31/12/2002, 01/12/2003 a 31/12/2003

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. LIMITE DE ALÇADA.

Súmula CARF nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. **(Acórdão nº 9303-010.179 – PAF nº 18471.001968/2004-12 – Relatora: Conselheira Érika Costa Camargos Autran)**

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

² Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Data do fato gerador: 29/08/2003

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº103. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplicas-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposição da Súmula CARF nº 103. No caso concreto, não deve ser conhecido o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que exonerou o contribuinte do pagamento de multa no valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, a qual, por tratar-se de norma processual, é aplicada imediatamente, em detrimento à legislação vigente à época da interposição do recurso, 17 de agosto de 2007, quando era estabelecido limite de alçada inferior àquele.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES EXONERADOS. IMPOSSIBILIDADE.

A interpretação do inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, afasta a atualização monetária dos tributos e encargos de multa para a verificação do limite de alçada para o recurso de ofício. **(Acórdão nº 9303-008.203 – PAF nº 10074.000411/2004-27 – Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO. MOMENTO DA VERIFICAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 63/2017 elevou para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) o valor mínimo da exoneração do crédito e penalidades promovida pelas Delegacias Regionais de Julgamento para dar ensejo à interposição válida de Recurso de Ofício.

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Ainda que, quando da prolação de Acórdão que cancela determinada exação, a monta exonerada enquadrava-se na hipótese de Recurso de Ofício, o derradeiro momento da verificação do limite do valor de alçada é na apreciação do feito pelo Julgador da 2ª Instância administrativa. **(Acórdão nº 1402-003.515 – PAF nº 13005.722067/2011-61 – Relator: Conselheiro Paulo Mateus Ciccone)**

Por incidência da Súmula CARF nº 103 e, considerando o valor do crédito tributário exonerado ser inferior ao limite de alçada atual, resta a impossibilidade de conhecimento do Recurso de Ofício.

2. Recurso Voluntário

2.1. Preliminarmente

A Recorrente pede pela 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 em laudo técnico, o que, inverte 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 do lançamento de ofício.

Com relação ao ônus da prova, é importante frisar que é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito invocado para manutenção dos créditos pleiteados, 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.

2.2. Mérito

2.2.1. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte. Conceito de insumo

Versa o presente litígio de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, apurados no período de julho a setembro de 2013, nos valores de R\$ 3.488.816,06 e de R\$ 16.069.698,26, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

Igualmente foi lavrado “Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB LAVRATURA”, no valor de R\$ 31.676.442,68, lavrado pela “Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas”.

Conforme Relatório Fiscal o procedimento de fiscalização dos tributos PIS e COFINS apurados pela contribuinte no 1º trimestre de 2014, cuja conclusão serviu de base para os Despachos Decisórios e Auto de Infração objetos dos seguintes processos:

Quadro 1 - Processos relacionados - 3º trimestre-calendário de 2013			
Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
22950.24363.261113.1.1.08-1147	PIS/Pasep-EXP	10983.921290/2016-30	11516.722183/2018-61
19034.95378.261113.1.1.10-0474	PIS/Pasep-Merc Int	10983.921292/2016-29	
11699.20145.261113.1.1.09-1830	COFINS-EXP	10983.921291/2016-84	
31660.96523.261113.1.1.11-4267	COFINS-Merc Int	10983.921289/2016-13	
	Multa Isolada		11516.723977/2018-42
	Multa Isolada		11516.723980/2018-66
	Multa Isolada		11516.723978/2018-97
	Multa Isolada		11516.723979/2018-31

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 trata 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.

Em razões recursais a Recorrente descreveu o processo produtivo com relação aos carnes, frango, suínos, leite e seus derivados, manteiga, creme de leite UHT, leite UHT, leite em pó e composto lácteo em pó.

Igualmente foram apresentadas as seguintes comprovações:

(i) Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da Recorrente;

(ii) Relatório explicativo da metodologia de elaboração de laudos técnicos de itens e alocações de serviços nas linhas de produção da Recorrente;

(iii) Laudos técnicos dos materiais utilizados; e

(iv) Laudos técnicos de serviços contratados.

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 trata 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.

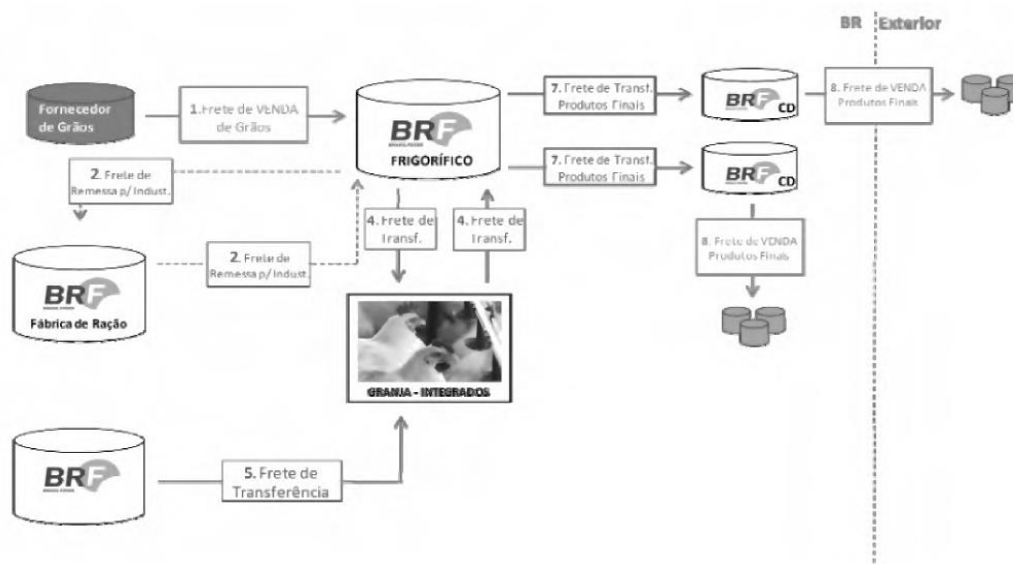
2.2.2. Fretes

Foram glosados os valores das seguintes despesas com serviços de fretes:

- a. os valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;
- b. itens sem qualquer informação de contabilização;
- c. para os casos em que o mesmo documento foi informado para mais de um frete, foi glosado o valor excedente - quando pode ser verificado que o valor do lançamento contábil era maior ou igual do que a soma dos fretes informados o fato foi aceito como correto.
- d. dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos, tais como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição, que não se confundem com fretes de venda), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros.

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 mantêm o produto na condição térmica em que foi produzido.

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



Conforme informações constantes dos autos, **os fretes em referência são realizados desde o ciclo produtivo da empresa até a venda das respectivas mercadorias (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), os quais são realizados por meio de transportes especiais, com vistas à manutenção da integridade e qualidade de seus produtos, sob pena de não se ter um alimento apto ao consumo humano.**

De acordo com a defesa, a manutenção da refrigeração dos produtos é exigência legal estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA, a exemplo dos arts. 1º, 3º e 4º Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984 (necessidade de manutenção da temperatura durante todas as fases do processo produtivo – produção até comercialização – incluindo o transporte do produto), o item 8.2, anexo, da Portaria MAPA nº 368/97 (controle da temperatura dos alimentos na fase de transporte) e o item 8.8.2 da Portaria ANVISA nº 326/97.

O ilustre julgador *a quo* manteve a glosa com a seguinte conclusão:

Inicialmente, repita-se que os créditos possíveis no âmbito das contribuições em tela são apenas aqueles expressamente previstos na sua legislação de regência. Quanto ao serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

(1ª) no caso de se entender que o serviço de frete seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, hipótese de 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.

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 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”**.

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 enquadram-se 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 terminado 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 se posiciona 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, entendo que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que se referem à fretes em operações de vendas, enquanto serviços intermediários e necessários, considerando que as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto, conforme descrito pela Recorrente.

Por sua vez, igualmente cabe destacar que a Fiscalização não contestou a forma como ocorriam os fretes para transferências de produtos acabados apresentada pela Contribuinte, sendo que a glosa de tais créditos ocorreram em razão do entendimento sobre conceito de insumos que há época se adotada, nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Com isso, pelas mesmas razões destacadas nos Itens 3 e 4.2 deste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços de fretes nas operações de venda, os quais demonstra-se relevantes para as atividades da Recorrente.

No mesmo sentido, destaco as seguintes decisões já proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

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. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se

de um incentivo fiscal. **(Acórdão nº 9303-009.485 - PAF nº 11686.000350/2008-96- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

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

Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

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

Período de apuração: 31/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(Acórdão nº 9303-007.105 - PAF nº 11686.000374/2008-45 - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Destaco os fundamentos que embasaram o r. voto condutor da do v. Acórdão nº 9303-007.105, acima citado, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170/PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (nºs 3401-002.075 e 340203.148).

A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade/pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo. Reproduzem-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, in verbis:

[...]

Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

Ou seja, os produtos da Recorrente como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):

[...]

No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

[...]

Pela argumentação exposta, **há de ser reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito com relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. (sem destaques no texto original)**

Neste mesmo sentido vem se posicionando a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo, a exemplo dos acórdãos cujas Ementas abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17-Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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 gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à 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. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. **(Acórdão nº 9303-009.715 - PAF**

nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheiro Tatiana Midori Migiyama)

Portanto, nos termos da fundamentação acima, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados.

Por tais razões, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados, 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.

2.2.3. Operações de movimentação, Serviços de Carga e Descarga – *Cross Docking* e Repaletização

Após a diligência realizada pela Autoridade Fiscal da DRF de Florianópolis, parte das glosas sobre as operações de movimentação, serviços de carga, descarga e operador logístico foi revertida. No entanto, as glosas referentes aos serviços de *cross docking* e repaletização foram mantidas.

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.

Com relação ao *cross docking*, concluiu a Fiscalização que não há exigência legal tal movimentação, mas de manutenção do frio, o que pode ser obtido utilizando-se veículos

refrigerados, pelo que conclui que a contribuinte utiliza o serviço de movimentação *cross docking* de forma discricionária, não sendo obrigada por lei a utilizar tal serviço.

Por sua vez, sustenta a defesa que os serviços de *cross docking* são essenciais às atividades da Recorrente, uma vez que sua contratação é necessária para atender às obrigações sanitárias. Por industrializar produtos de origem animal destinados ao consumo humano, a Recorrente deve transportá-los e acondicioná-los em temperaturas adequadas, sob risco de sofrer sanções administrativas das autoridades de fiscalização sanitária.

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 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”.

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.

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 itens sob análise de fato são utilizados para proteção 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 da ANVISA e MAPA.

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.

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

Em relação aos créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, em diligência realizada foram revertidas as glosas referentes à manutenção do Sistema de Geradores STEMAC, mantendo-se as glosas sobre os demais itens relacionados com esta classificação (cf. se verifica da planilha “GLOSAS DILG DRJ – 01/2013.xlsx”).

Argumenta a defesa 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, sem os quais não seria possível a consecução das suas atividades, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com a sua manutenção periódica.

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



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



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:



A Recorrente argumenta, ainda, que é necessário 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 tais serviços.

Em atenção aos critérios adotados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre as despesas em análise, uma vez que tais itens são empregados no processo produtivo e essenciais à atividade da Contribuinte.

2.2.4. Manutenção de Edificações

Foram glosados créditos apropriados sobre despesas relacionadas a instalação e manutenção predial, referentes a “gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa”. Aduz que “com o passar dos anos,

a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado” tendo sido esses “os custos nos quais incorreu”.

Tais glosas foram mantidas pelo Acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/FNS, sob o argumento de que *“não consistem de insumo e que não existe previsão legal de tomada de crédito pelo custo de aquisição de produtos ou serviços utilizados na manutenção dos prédios da empresa”.*

Assim argumentou a Recorrente:

Como bem demonstrado pela Recorrente em sua defesa, para a regular consecução das suas atividades produtivas, é necessário que a estrutura dos prédios utilizados no processo produtivo da Impugnante esteja em condições de produzir os produtos comercializados, em conformidade com as exigências legais para tanto (como por exemplo, exigidas pela vigilância sanitária).

É natural que, com o passar dos anos, a estrutura edificada pela empresa ou terceiros sofra desgastes estruturais, cujo reparo precisa ser realizado. Esses são os custos nos quais incorreu a Impugnante, e que, não obstante tal fato, a fiscalização glosou equivocadamente os créditos da contribuição decorrentes dos custos em questão.

Importa mencionar que a empresa Sadia S.A., incorporada pela ora Impugnante, formulou Consulta12 perante a RFB, a fim de afastar qualquer dúvida sobre o direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre os custos incorridos com a manutenção predial, cuja resposta assegurou que *“integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção”,* sendo que nesta hipótese o contribuinte tem o direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS. Neste mesmo sentido, já decidiu a E.CSRF:

“(…) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...)”. (Ac. 3402-002.312, 2ª TO da 4ª C., Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, julg. 29/01/14) – destacou-se

Diante disto, considerando que os gastos incorridos pela Recorrente para manutenção ocorreram em edificações vinculadas à sua atividade produtiva, não há dúvida quanto à improcedência das glosas mantidas, devendo ser reformado o r. Acórdão recorrido.

A base legal é o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964:

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

Lei nº 4.506/64

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Observo que os custos com os serviços de manutenção predial do setor fabril acabam por se incorporar ao ativo imobilizado da empresa, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação dos imóveis.

Portanto, considerando tratar-se de serviço de gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, entendo pela possibilidade de reversão da glosa, desde que limitados aos valores das despesas de depreciação relacionadas aos gastos com manutenção predial.

2.2.6. Dos custos com instrumentos

Após diligência realizada em primeira instância, foram mantidas as glosas sobre instrumentos utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo, tais como: ALICATE AMPER DIG 374 FLUKE, ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3880 MINIPA, MEDIDOR.

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, dentre outros.

Argumentou 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.

2.3. 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 o lançamento de ofício neste ponto.

2.4. Do Crédito Presumido

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.

Assim foi justificada a autuação sobre o crédito presumido em referência:

IV.III.5.1 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. 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]

[...]

§ 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.

(...)

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.

(...)

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido **porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito** conforme previsão legal acima referida e demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 1.157/2011, foi alterada a linha 28.Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela, conforme item IV.III.5.3.

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.

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

2.5. 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.

2.5.1. 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. Dispositivo

Ante o exposto, **(i)** nego provimento ao Recurso de Ofício; e **(ii)** conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas referentes às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- b) Reverter a glosa com as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário;
- c) Reverter a glosa sobre operações de movimentação, serviços de carga e descarga – *cross docking* e repaletização;
- d) Reverter a glosa relativa ao “Kit Felicidade”;
- e) Manter a classificação das carnes no Capítulo 02 do Sistema Harmonizado;
- f) Reconhecer o direito de apurar créditos originados de peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos;
- g) Reconhecer o direito de apurar créditos originados de custos com instrumentos;
- h) Afastar a glosa sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e
- i) Afastar a multa regulamentar prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

Assinado digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luis Cabral**, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados e os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – *cross docking* e repaletização, nas quais restou vencida.

Peço vênia à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por

entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“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. (grifo nosso)**”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Quanto ao serviço de repaletização e de cross docking, são despesas necessárias à manipulação de cargas na armazenagem e transporte que importam em manutenção da temperatura de conservação dos produtos.

Trata-se, portanto, da mesma situação em relação a gastos que são apropriados como insumos, mas são aplicados a produtos já acabados. No voto vencido, a ilustre relatora considera-os como essenciais ou relevantes em razão de serem objeto de normas fitossanitárias obrigatórias para a comercialização de produtos de origem animal para consumo humano.

Pois precisam ser preservados da deterioração provocada especialmente por temperaturas inapropriadas para armazenagem e transporte. No entanto, o produto já se encontra em sua apresentação final para venda ao consumidor, não lhe cabendo a caracterização dos gastos a partir desta etapa como insumos, que devem ser considerados apenas em relação aos produtos em elaboração, ainda que se possa considerar em situações específicas que a elaboração possa estender-se para além do que se espera pelo senso comum.

Mas mesmo que se considere que alguns gastos posteriores a conclusão da produção, e que são essenciais e relevantes para a disponibilização do produto para a venda, como por exemplo a elaboração de laudos determinados pela legislação aplicável, deve-se estabelecer um limite demarcatório do término da produção e que implicará no tratamento tributário adequado aos gastos que ocorrerem a partir daí, sob pena de considerar um processo produtivo que estende-se praticamente até o consumo final.

A produção a meu ver encerra-se quando o produto está na sua apresentação final para a venda, nas embalagens que lhe forem próprias a comercialização pela perspectiva do comprador, atacado ou varejo, e superadas as exigências necessárias para o seu consumo naquilo a se possa atribuir ao fabricante, UP STREAM.

As despesas e gastos de estocagem e de conservação, necessários à preservação da sua qualidade exigida para transporte e consumo, DOWNSTREAM, sendo estes decorrentes de obrigações legais ou de interesse do próprio fabricante para que se garanta o preço pretendido ou mesmo o interesse do comprador, não podem ser considerados mais como insumos, posto serem referentes a produtos já acabados.

Por óbvio que, em decorrência das discussões jurídicas que determinaram os critérios de essencialidade ou de relevância para o estabelecimento do conceito de insumos para fins de apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, terem estendido o que se considera a produção especialmente nos casos de produtos sujeitos ao controle fitossanitário para um momento além daquele em se poderia reconhecer o produto final em sua apresentação de venda para o consumidor a que se destina, atacado ou varejo, serem especialmente polêmicas em relação aos produtos destinados ao consumo humano, entendo que as despesas e gastos relacionadas ao downstream de qualquer indústria não podem mais ser considerados como insumos.

Assim, gastos e despesas para que produtos de papelão não se estraguem com a umidade, tanto na armazenagem como no transporte, são da mesma natureza que a refrigeração ou gastos logísticos relacionados a produtos que precisam destas providências para manterem a qualidade conseguida no final do processo produtivo e sua adequabilidade para o consumo.

Voltando à questão da refrigeração necessária à transporte ou armazenagem de produtos perecíveis acabados, podem ter créditos de PIS/COFINS na sua apuração dentro do regime não cumulativo na classificação que lhe é própria, que seriam os gastos de frete e armazenagem nas operações de venda quando lhe for aplicável. Destaco que a armazenagem e frete de produtos acabados que não possam ser atribuídos à uma operação de venda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme já discutimos acima.

De forma que voto por manter a glosa destes dois itens, conforme o dispositivo do julgamento deste processo, e acompanho a relatora nos demais.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral