



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.722955/2012-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.091 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** BRF - BRASIL FOODS S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/04/2008

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

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS DE DESPACHANTE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens utilizados como instrumento de medição no processo produtivo de produtos alimentícios, de uso pessoal, como o termômetro e alcoômetro.

No mesmo sentido, os serviços de despachantes incorridos para a importação de produtos são tributados pelas contribuições e representam despesas que serão incorporadas ao processo produtivo, devendo receber o tratamento de insumos.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LENHA. COMBUSTÍVEL

A lenha e madeira adquiridas de pessoa física pela agroindústria para utilização como insumo para a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana. Com isso, tais despesas são passíveis de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/2005.

FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL. SÚMULA CARF 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será

determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/04/2008

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

**INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS DE DESPACHANTE.**

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens utilizados como instrumento de medição no processo produtivo de produtos alimentícios, de uso pessoal, como o termômetro e alcoômetro.

No mesmo sentido, os serviços de despachantes incorridos para a importação de produtos são tributados pelas contribuições e representam despesas que serão incorporadas ao processo produtivo, devendo receber o tratamento de insumos.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LENHA. COMBUSTÍVEL**

A lenha e madeira adquiridas de pessoa física pela agroindústria para utilização como insumo para a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana. Com isso, tais despesas são passíveis de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/2005.

**FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

**CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL. SÚMULA CARF 157**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, adotando todas as reversões de glosas de crédito

realizadas pela diligência fiscal e revertendo outras glosas de crédito, conforme abaixo: - alcohômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico); - serviços de despachante aduaneiro na importação; - lenha e cavaco de madeira constantes nas planilhas em excel juntado com a diligência fiscal (arquivos não pagináveis), adquiridas de pessoas físicas, incluindo-as no cálculo do crédito presumido da agroindústria (planilhas excel em arquivos não pagináveis), nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, observando a súmula CARF n. 157; - frete de produtos acabados para outro estabelecimento. Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, também deve ser aplicada a súmula CARF n. 157. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira no tocante ao frete.

entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Cândido Brandão Junior. Ausente(s) o conselheiro(a) Ari Vendramini.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado como conclusão de procedimento de fiscalização sobre os créditos não cumulativos de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro/2008 a abril/2008.

Conforme termo de verificação fiscal, fls. 3.440-3461, o presente auto de infração efetuou glosas de créditos apenas em relação aos créditos não ressarcíveis, isto é, que apenas podem ser utilizados para abater com os débitos das próprias contribuições. Trata-se, portanto, de créditos vinculados às receitas tributadas e auferidas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria.

Em relação aos créditos ressarcíveis, vinculados às receitas no mercado interno não tributadas ou vinculadas às receitas de exportação, a fiscalização informa que estes créditos foram objeto de PER/DCOMPs apresentada pela contribuinte, controlados em seus processos específicos:

Os processos de pedido de ressarcimento que foram tratados na DERAT/São Paulo são os seguintes:

	Período		Nº do proc de Ressarcimento
1	1º trim 2008	<b>COFINS (NT MI)</b>	<b>16349.000087/2009-61</b>
2	1º trim 2008	<b>COFINS (Exp)</b>	<b>16349.000081/2009-93</b>
3	1º trim 2008	<b>PIS/Pasep (NT MI)</b>	<b>16349.000086/2009-16</b>
4	1º trim 2008	<b>PIS/Pasep (Exp)</b>	<b>16349.000080/2009-49</b>
5	2º trim 2008	<b>COFINS (NT MI)</b>	<b>16349.000089/2009-50</b>
6	2º trim 2008	<b>COFINS (Exp)</b>	<b>16349.000083/2009-82</b>
7	2º trim 2008	<b>PIS/Pasep (NT MI)</b>	<b>16349.000088/2009-13</b>
8	2º trim 2008	<b>PIS/Pasep (Exp)</b>	<b>16349.000082/2009-38</b>

Referidos processos de crédito receberam tratamento manual e foram objeto de glosas de crédito apurados sobre diversas despesas, a exemplo dos insumos, orientado pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004. Todos estes processos foram objeto de recurso voluntário e estão reunidos com o presente auto de infração para análise em conjunto.

Com base nos mesmos critérios das glosas efetuadas nos processos de crédito, foi instaurado procedimento de fiscalização para análise dos créditos não ressarcíveis, lavrando-se o presente auto de infração. Assim, as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004 também orientaram a presente autuação.

Ressalte-se que mesmo após as glosas não houve débitos.

Os créditos de janeiro/2008 a abril/2008 foram apurados pela ELEVA ALIMENTOS SA, incorporada pela PERDIGÃO SA (posteriormente denominada BR Foods) em 30/04/2008. Com isso, os créditos da incorporada foram transferidos para a incorporadora, refletindo nas fichas 26A e 28A do DICON de maio de 2008 da incorporadora. Assim, as glosas de créditos resultantes do presente auto de infração tem como objetivo reconstituir juridicamente os novos saldos de créditos de PIS e COFINS relativos às operações tributadas no mercado interno e créditos presumidos de PIS e COFINS das atividades agroindustriais.

Dos autos de infração e do processo eletrônico: O procedimento ora encerrado parcialmente tem como fito constituir juridicamente os saldos de créditos de PIS e COFINS que não foram objeto de pedido de ressarcimento e, por consequência, foram transferidos pela Eleva para a incorporadora, Perdigão S/A. Não se trata aqui, portanto, de despacho decisório sobre PER/Dcomp. Neste sentido, destacamos que, nos autos de infração anexos, **não há constituição de créditos tributários a pagar, tendo em vista que apesar das glosas os saldos permanecem credores.**

[...]

**Das infrações apuradas, resultaram, portanto, reduções dos saldos de créditos de PIS e COFINS relativos às operações tributadas no mercado interno e créditos presumidos de atividades agroindustriais.** (grifei)

Quanto ao rateio proporcional, a fiscalização analisou a proporção das receitas no mercado interno e de importação, verificando os cálculos e as informações aduaneiras, considerando correta a proporção utilizada pela contribuinte.

Além dos ajustes nos créditos presumidos da agroindústria e das glosas de créditos apuradas sobre bens e serviços como insumos, dentre *pallets*, produtos de desinfecção e

limpeza, laboratório, insumos adquiridos com suspensão e serviços de despachante na importação e exportação, a fiscalização também realizou glosas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimento e serviços de embarque, carga e descarga (exportação). Ainda, fez ajustes nos créditos de energia elétrica e aluguéis de máquinas e equipamentos.

Notificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação para instaurar o contraditório administrativo, julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/JFA, conforme acórdão 0949789, fls. 3.653-3.664

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2008

DECADÊNCIA.

Se não há pagamento antecipado do tributo, a decadência se rege pelo art. 173 – CTN.

INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar créditos presumidos relativos às aquisições feitas de pessoas físicas, considerados os percentuais de redução da alíquota básica de acordo com a classificação dos insumos adquiridos e não dos produtos produzidos.

PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso voluntário, fls. 3.668-3.710, para repisar, em grande parte, os argumentos de sua impugnação, conforme síntese abaixo:

- Nulidade do lançamento de ofício, na medida em que o rito processual a que alude o art. 74, da Lei nº 9.430/96 e os artigos do Decreto nº 70.235/72 não foi obedecido, lavrando-se o auto enquanto os 8 (oito) processos de compensação objeto do mesmo período e referidos no TVF encontram-se ainda com recurso submetido ao CARF.

- O procedimento levado a cabo pelo Agente Fiscal acarretou inexoravelmente a supressão de instâncias decisórias, a que a Recorrente faz jus, na medida em que, do exame a que procedeu referida autoridade fiscal, o(s) processo(s) administrativo(s) originado(s) com a protocolização dos PER/DCOMP encontram-se pendentes de decisão final pelo CARF, para

proferir decisão acerca da homologação ou não dos pedidos de ressarcimento/declarações de compensação em referência;

- Afirma que esses valores eventualmente devidos nos 8 (oito) processos encontram-se em cobrança nestes autos;

- Sustenta que a origem do saldo credor que fora transferido para a Incorporadora é a mesma nestes autos e nos 8 (oito) processos, ou seja, as aquisições de bens e serviços para utilização na atividade a que se dedica a Recorrente;

- Caso não sejam decretadas nulas as presentes autuações, decisões conflitantes sobre o direito aos mesmos créditos podem ser tomadas;

- Sobre a decadência, afirma que a contribuição esta sujeita à modalidade de constituição e extinção do crédito tributário é denominada "lançamento por homologação", conforme definido no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66);

- Em decorrência do transcurso do prazo de 05 anos, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário relativo ao período referente ao mês de janeiro de 2008, ou seja, cinco anos após a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

- Como foi dada ciência da autuação ora impugnada, em 03 de janeiro de 2013, não mais poderia ter sido efetuado o lançamento cujo fato gerador supostamente teria ocorrido no mês de janeiro de 2008, eis que o mesmo encontra-se extinto na forma prevista pelo artigo 156, inciso V, do CTN;

- Afirma que teve saldo credor em todos os períodos. Com isso, apurou a base de cálculo da Contribuição e quitou o débito a recolher mediante compensação com créditos apurados, o que equivale ao seu pagamento. Assim, os débitos apurados para o período objeto da fiscalização foram recolhidos por meio de compensação;

- Discute o conceito de insumos, afirmando que deve ser apurado crédito sobre todas as despesas e demais custos incorridos nas atividades a que se dedica o Contribuinte e que são necessários à percepção dos valores objeto de faturamento, não sendo possível utilizar o conceito empregado pela legislação do IPI;

- Afirma que as Instruções Normativas n.s 247/2002 e 404/2004 conferiram interpretação demasiadamente restritiva ao conceito de insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS, em desacordo com a lei;

- Afirma que o conceito de insumo extraído da legislação do PIS e da COFINS, refere-se a todas e quaisquer aquisições para emprego na produção de bens e serviços objeto da atividade fim, bem como os custos incorridos e as despesas necessárias ao processo produtivo, mesmo que o bem empregado não entre em contato físico direto com o bem produzido;

- Dentre os insumos adquiridos e objeto das glosas consubstanciada pelo Auto de Infração, incluem-se os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção, *pallets*;

- Afirma que os estabelecimentos que industrializam alimentos devem observar rigorosas normas do Ministério da Saúde — Secretaria de Vigilância Sanitária;
- Cita as Portarias n.s 326/97 e 368/97 expedidas pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, que estabelecem requisitos para as boas práticas de fabricação de alimentos;
- Das normas e regulamentações citadas, extrai-se ser dever e obrigação da Recorrente manter todo o ambiente limpo e desinfetado, bem como observar a higiene pessoal dos empregados, o que inclui vestimenta específica, conforme demonstrado;
- Para as atividades desenvolvidas pela Recorrente, a vestimenta utilizada pelos empregados não é simplesmente uniforme padrão de qualquer estabelecimento industrial ou comercial, mas sim uniforme específico, exigido por norma emanada da autoridade reguladora;
- Do mesmo modo é o caso do material de limpeza e desinfecção, inerente à atividade da Recorrente, o que lhe confere o direito de crédito das Contribuições ao PIS e à COFINS incorridos;
- Trata do crédito presumido das Contribuições a que fazem jus as pessoas jurídicas adquirentes de produtos agroindustriais de pessoas físicas e cooperativas para a produção produtos destinados à alimentação humana;
- Caso não houvesse o crédito presumido em apreço, o valor das Contribuições que incidiram na aquisição de produtos pelos agricultores - pessoas físicas e cooperativas, repercutiriam em toda a cadeia produtivo;
- Cita o art. 8º, da Lei n.º. 10.925/2004 para defender o direito ao crédito presumido pela aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperados, ainda que os insumos tenham sido adquiridos com alíquota zero;
- Afirma que a fiscalização se equivoca ao utilizar o percentual do crédito presumido de acordo com a classificação fiscal do insumo adquirido, devendo ser refutada a acusação de aplicação do percentual indevido;
- O direito ao crédito presumido é conferido pelos percentuais de 60%, 50% e 35% do valor das alíquotas "cheias" (9,25%), dependendo da classificação do produto fabricado;
- Afirma que o dispositivo de Lei é claro ao estabelecer que o crédito é calculado pelo percentual previsto para a NCM do produto fabricado, sendo a base de cálculo o valor do insumo adquirido;
- O crédito é calculado pela aplicação dos percentuais de 60%, 50% ou 35%, do valor do insumo adquirido, sendo que o percentual a ser aplicado depende da NCM do produto elaborado;
- Quanto aos insumos com suspensão, defende o direito ao crédito pela aquisição de bens consideradas pela fiscalização como sujeita à suspensão das contribuições. Afirma que a suspensão apenas passou a ser obrigatória a partir de 2009, com a Instrução Normativa RFB n. 977/2009;

- Até então a suspensão era opcional e as operações foram tributadas pelas contribuições;
- Defende o direito ao crédito pela aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, fazendo jus ao crédito presumido, por se tratar de produtos que se enquadram no artigo 8º da Lei n. 10.925/2004;
- Defende o direito ao crédito sobre aquisição de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte, em especial o *pallet*;
- Afirma que os *pallets* exercem função primordial para a movimentação de cargas, além de serem fundamentais para impedir o contato do produto com a superfície do chão, o que é imprescindível ao cumprimento das exigências sanitárias dos órgãos reguladores, para a fabricação e comercialização dos produtos;
- Afirma também que os *pallets* são ainda utilizados no processo produtivo, pois nas diversas das suas etapas são necessários para o deslocamento das matérias primas em condições de higiene, sendo ainda utilizados para a armazenagem dos produtos acabados, até que sejam transportados para comercialização;
- Cita a Portaria n.º 326/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde;
- O direito aos créditos pelos custos incorridos com a aquisição de *pallets* necessários para a movimentação das mercadorias, é reconhecido pela Jurisprudência pacífica do CARF;
- Defende o direito ao crédito sobre despesas com frete de produtos entre estabelecimentos;
- Sustenta que sobre o custo com frete e transporte incidem as Contribuições ao PIS e à COFINS;
- Afirma que contrata frete entre estabelecimento para o transporte de produtos semi-acabados ou de produtos acabados, tratando-se de custo inerente à sua atividade, mormente tendo em vista a cadeia de frios e mercadorias perecíveis, necessitando de um transporte especial e refrigerado;
- Quanto aos créditos glosados apurados sobre energia elétrica, afirma que os documentos fiscais foram emitidos por Rio Grande Energia S/A e Centrais Elétricas Matogrossense S/A, mas por equívoco mencionaram os CFOP's incorretos, quando o que deveria ter sido indicado é o CFOP 1252/AA correspondente a aquisição de energia elétrica;
- Quanto aos créditos sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, pois não há necessidade de tais aluguéis estarem vinculados às atividades industriais;
- Sustenta ter o direito de apurar créditos sobre bens adquiridos para revenda, glosados pela fiscalização;

- Também defende os créditos decorrentes da aquisição de combustíveis que são empregados no processo industrial, tais como hexano, óleo de xisto, GLP, diesel, gás e lenha, utilizados em máquinas empregadas no processo de produção, fornos, empilhadeiras, necessários à sua atividade;

- A Recorrente, como fabricante de produtos alimentícios, além de utilizar o hexano como combustível em máquinas e equipamentos, utiliza-o como solvente para extração de óleos graxos e gordura para higienização e limpeza do estabelecimento;

- Quanto ao óleo de xisto, consiste em combustível especial para combustão de máquinas e equipamentos, sendo utilizado como substituto do gás natural, empregado no processo produtivo;

- Por seu turno, o GLP (gás liquefeito de petróleo) e os gases em geral são utilizados no processo industrial como combustível para em máquinas, tais como as empilhadeiras, utilizadas em seu processo produtivo;

- Quanto ao diesel, afirma ser empregado como fonte de combustão de máquinas, equipamentos e geradores de energia para garantir que a produção seja ininterrupta, ainda que falte energia;

- Afirma que utiliza a lenha como combustível para geração de energia térmica para as caldeiras no processo industrial;

- Requer a realização de diligência, apresenta quesitos e nomeia perita.

Junta laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), fls. 3.714-3.763, para descrição do processo produtivo;

Em 10 de dezembro de 2014, este E. CARF proferiu a Resolução n. 3201-000.511 para converter o julgamento em diligência a fim de buscar esclarecimentos necessários ao prosseguimento do julgamento, intimando a Recorrente para detalhar o seu processo produtivo e indicar, de forma minuciosa, qual a interferência de cada um dos bens e serviços no processo produtivo, cuja a Recorrente pretende aferir créditos sobre o PIS e a COFINS não cumulativos, facultando à RFB a se manifestar ou realizar diligências que julgasse necessária, fls. 3.769-3.372.

Em atendimento à diligência, a Recorrente solicitou elaboração de laudo técnico ao INT. O INT, por sua vez, expediu o ofício n. 066 informando que poderia realizar a visita técnica no mês de maio/2015 para a elaboração do respectivo laudo.

Com isso, a Recorrente pleiteou prorrogação de prazo, o que foi atendido pelo CARF.

Em 28 de março de 2016 a Recorrente juntou laudo descrevendo o processo produtivo de lácteos, pela transformação de leite in natura em produtos industrializados, fls. 3.804-3.813. Junta laudo da Tyno Consultoria em arquivo não paginável.

A RFB apresentou informação fiscal, fls. 3.850-3.852, recomendando a reunião de todos os processos (auto de infração e PER/DCOMP). Informa ainda o julgamento do Recurso

Especial n.º 1.221.170/PR e edição da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, bem como do Parecer Normativo n. 05/2018, afirmando que o conceito de insumo no âmbito da RFB foi totalmente alterado, opinando por realizar a análise dos insumos da contribuinte. Juntou aos autos a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, fls. 3.853-3.833, e Parecer Normativo RFB n. 05/2018, fls. 3.868-3.883.

Com isso, em 25 de julho de 2019, este E. CARF editou a Resolução n. 3301-001.240, convertendo os autos em diligência para, à luz do Parecer Normativo n. 05/2018, a unidade de origem verificasse os valores dos créditos pleiteados pela Recorrente, com a possibilidade de diligências e intimações necessárias, fls. 3.887-3.891.

Como resultado da diligência, a RFB elaborou a Informação Fiscal n.º 112-2020, fls. 3.916-3.950, já revertendo diversas glosas, o que aumentou, e muito, os créditos escriturados pela contribuinte. No entanto, houve manutenção de algumas glosas, como insumos sujeitos à suspensão ou alíquota zero das contribuições, fretes entre estabelecimentos, serviços de despachante na importação e exportação, bem como aquisições de lenha de pessoa física, conforme análise mais detalhada no voto.

Acompanhando a informação fiscal elaborada em sede de diligência, a fiscalização elaborou novas planilhas em excel para discriminar item a item, nota por nota, as glosas de insumos e fretes mantidas, bem como os ajustes nos créditos presumidos da agroindústria.

A Recorrente se manifestou em fls. 3.957-3.963, repisando a possibilidade de crédito sobre vários insumos, como pallets, lenha e cavaco de madeira, compras de insumos com alíquota zero ou suspensão, produtos de limpeza, controle de pragas e desinfecção, Hexano (combustível) etc.

É a síntese do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação.

A matéria controvertida nos autos consiste em analisar o auto de infração levado a efeito para realizar glosas de crédito de PIS e COFINS relacionadas com receitas obtidas no mercado interno e créditos presumidos da agroindústria, todos eles considerados como não ressarcíveis. As glosas podem ser assim enumeradas:

- Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos;
- Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos;
- Linha 04 - Despesas de Energia Elétrica;

- Linha 06 - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
- Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;
- Créditos presumidos das atividades agroindustriais.

Preliminarmente, cabe analisar os argumentos de nulidade do auto de infração, bem como da decadência.

## NULIDADE

A Recorrente alega nulidade do auto de infração, argumentando que houve supressão do processo administrativo fiscal, bem como do próprio regramento previsto no artigo 74 da Lei n. 9.430/1996. Assim, os créditos glosados e objeto do presente auto de infração estão vinculados aos processos de PER/DCOMP, com exigibilidade suspensa, visto que apresentada manifestação de inconformidade e recurso voluntário.

Não há que se falar em nulidade.

Como consta do termo de verificação fiscal, as razões e os critérios jurídicos para as glosas no presente auto de infração são os mesmos daqueles utilizados pelo despacho decisório que analisou os PER/DCOMPs.

No entanto, nos processo de compensação se discute a parcela dos créditos passíveis de ressarcimento, pois vinculadas às receitas de exportação, ou receitas no mercado interno não tributadas, por estarem sujeitas à suspensão, isenção, não tributação ou alíquota zero, nos termos do artigo 17 da Lei n. 11.033/2004.

Tais créditos são perfeitamente identificados e separados a partir do critério de rateio utilizado pela contribuinte, e aceito pela fiscalização.

No caso dos autos, os créditos glosados estão vinculados às receitas auferidas no mercado interno (tributadas) e os créditos presumidos da agroindústria. Referidos créditos não estão nos PER/DCOMPs, e nem poderiam estar, visto que não são passíveis de ressarcimento, podendo apenas ser utilizados para abatimento das próprias contribuições.

## DECADÊNCIA

Afirma, ainda, a ocorrência da decadência para o mês de janeiro de 2008, não sendo mais possível a realização da glosa, visto que a notificação do auto de infração apenas ocorreu em 03/01/2013.

Sustenta que o PIS e a COFINS são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, objeto de confissão e constituição do crédito pela própria contribuinte, nos termos do artigo 150 do CTN. Assim, como em todos os meses de apuração a Recorrente apresentou saldo credor, com montantes de crédito sempre superando os débitos, afirma que o abatimento da não cumulatividade representa pagamento para fins de aplicação do artigo 150, §§1º e 4º do CTN, devendo-se observar o prazo de cinco anos contados do fato gerador para a homologação do lançamento.

Não há dúvidas que as contribuições em análise são tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Porém, é muito controverso o entendimento de que os créditos da não cumulatividade representam pagamentos das contribuições, nos mesmos termos em que se faz ao IPI, conforme art. 183 do RIPI/2010.

Isso porque a não cumulatividade das contribuições é apurada pelo método da base de cálculo, apurando-se as bases das despesas e as bases das receitas, aplicando-se as alíquotas das contribuições para apuração do montante devido. Quando as bases de cálculo passíveis de crédito forem superiores às bases passíveis de débito, nada de tributo é recolhido. Tanto é assim, que no Dacon são informadas as bases de cálculo, tanto dos débitos, quanto dos créditos, e é sobre essas bases que se aplica as alíquotas de 3,65% para PIS e 7,60% para COFINS.

Apesar dessa discussão, adoto o mesmo entendimento da Recorrente, no sentido de que os créditos apurados representam pagamento antecipado para fins do art. 150, § 1º do CTN e da contagem do prazo decadencial. No entanto, não há que se falar em decadência no caso concreto, visto que a notificação realizada em 03/01/2013 se deu ainda dentro do prazo decadencial, na medida em que as contribuições são apuradas por períodos de tempo, devendo-se aguardar o encerramento do mês. Com isso, apenas se a notificação tivesse sido realizada após o período de apuração é que seria possível argumentar pela decadência do mês de janeiro/2008.

Afasto o argumento de decadência.

Passo ao mérito.

## CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com a IN SRF nº 404/2004 e 237/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com 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.

Por sua vez, a **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames

laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.** (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada no recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).*

*Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)*

Trata-se o insumo, portanto, de um gasto incorrido para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

**Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, este E. Carf determinou a conversão dos autos em diligência para a reanálise dos créditos glosados à luz do Parecer Normativo RFB n. 05/2018.**

Com isso, a diligência foi realizada contemplando o auto de infração e os processos de crédito (PER/DCOMP), todos analisados em conjunto. Como resultado, diversas glosas foram revertidas na diligência fiscal realizada, conforme tabela abaixo, aumentando substancialmente o montante de créditos:

<b>Alterações nos Autos de Infração de folhas 3433 e 3437 do Processo 11516.722955/2012-70</b>				
<b>PIS</b>	<b>Glosas Originais</b>	<b>Glosas Mantidas na Nova Apuração</b>	<b>Glosas Canceladas (originais – mantidas)</b>	
jan/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	100.353,12	53.366,10	46.987,02
jan/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	121.584,28	115.417,84	6.166,44
jan/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	102.829,24	97.646,90	5.182,34
jan/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	183.306,91	52.267,90	131.039,01
<b>jan/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>508.073,55</b>	<b>318.698,74</b>	<b>189.374,81</b>
fev/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	51.835,65	10.595,52	41.240,13
fev/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	38.223,37	26.573,86	11.649,51
fev/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	28.131,04	19.551,77	8.579,27
fev/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	171.996,77	49.671,55	122.325,22
<b>fev/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>290.186,83</b>	<b>106.392,70</b>	<b>183.794,13</b>
mar/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	43.198,54	8.776,32	34.422,22
mar/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	31.285,82	21.550,17	9.735,65
mar/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	25.298,51	17.428,00	7.870,51
mar/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	204.981,80	81.355,97	123.625,83
<b>mar/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>304.764,67</b>	<b>129.110,46</b>	<b>175.654,21</b>
abr/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	43.483,84	8.974,82	34.509,02
abr/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	40.866,53	28.168,77	12.697,76
abr/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	17.177,23	11.845,57	5.331,66
abr/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	208.350,57	66.168,49	142.182,08
<b>abr/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>309.878,17</b>	<b>115.157,65</b>	<b>194.720,52</b>

<b>COFINS</b>	<b>Glosas Originais</b>	<b>Glosas Mantidas na Nova Apuração</b>	<b>Glosas Canceladas (originais – mantidas)</b>	
jan/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	462.232,57	245.807,48	216.425,09
jan/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	560.024,54	531.621,56	28.402,98
jan/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	473.637,74	449.767,55	23.870,19
jan/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	843.546,10	239.963,81	603.582,29
<b>jan/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>2.339.440,95</b>	<b>1.467.160,40</b>	<b>872.280,55</b>
fev/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	238.758,12	48.803,55	189.954,57
fev/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	176.059,16	122.400,79	53.658,37
fev/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	129.573,29	90.056,68	39.516,61
fev/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	792.221,18	228.777,13	563.444,05
<b>fev/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>1.336.611,75</b>	<b>490.038,15</b>	<b>846.573,60</b>
mar/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	198.975,09	40.424,24	158.550,85
mar/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	144.104,38	99.261,36	44.843,02
mar/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	116.526,47	80.274,42	36.252,05
mar/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	944.155,10	374.719,40	569.435,70
<b>mar/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>1.403.761,04</b>	<b>594.679,42</b>	<b>809.081,62</b>
abr/08	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	200.289,19	41.338,54	158.950,65
abr/08	Aq MI - NT - Ficha 06A, linha 24, coluna Não Trib MI	188.233,71	129.747,04	58.486,67
abr/08	Aq MI - EXP - Ficha 06A, linha 24, coluna Exportação	79.119,39	54.561,43	24.557,96
abr/08	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	959.670,64	304.764,04	654.906,60
<b>abr/08</b>	<b>Total Mês</b>	<b>1.427.312,93</b>	<b>530.411,05</b>	<b>896.901,88</b>

Em sua manifestação sobre a diligência, a Recorrente contestou diversas glosas, inclusive aquelas que já foram revertidas em sede de diligência fiscal. Segue os argumentos da Recorrente:

1. bens utilizados como insumo, cujo CFOP remete à consumo para uso próprio, tais como: serra fita para máquina de cortar carne; graxa para lubrificação das máquinas e equipamentos; óleo lubrificante; corrente para máquinas; amônio, utilizado para desinfecção; fita adesiva, utilizada na embalagem dos produtos, assim como cantoneira de papelão, peróxido de hidrogênio, conhecida como água oxigenada e sanitizante ácido iodado e correia sanitária, todos produtos para desinfecção/combate à bactérias e fungos, limpeza e higienização; laco bsz-105 código 791596 Marca Alpina, trata-se de tesoura profissional, MOL, utilizado para exame microscópico nos laboratórios da empresa, dentre diversos outros insumo imprescindíveis ao processo

produtivo da Suplicante que, de fato, são adquiridos para uso próprio nas atividades da Suplicante, razão pela qual improcede a glosa dos créditos apurados.

2. Lenha e cavaco de madeira, os quais, conforme consta do item 13.2 do Laudo técnico com a descrição dos insumos utilizados nas suas linhas de produção, são utilizadas para abastecimento das caldeiras, para geração de vapor, utilizado para gerar energia térmica consumida na fábrica. O fato de serem adquiridas de pessoas físicas não lhe retira o direito ao crédito, conforme se depreende de julgado proferido pelo CARF:

[...]

3. Consta ainda das notas fiscais cujas glosas foram mantidas, **aquisições de pallets**. Apesar de não ter sido indicado o motivo da glosa, fato é que os pallets são utilizados para movimentar a carga, impedindo o contato dos produtos com o chão de fábrica, também em cumprimento à normas de vigilância sanitária, cujo direito ao crédito é amplamente reconhecido pelo CARF.

4. Constam diversos produtos cuja aquisição seria com alíquota zero, a não manutenção dos créditos pela aquisição dos insumos onera os produtos, ferindo o princípio da não cumulatividade.

5. **Dentre as glosas mantidas consta gastos havidos com transporte de resíduos industriais, sem motivo aparente.** É cediço que a legislação brasileira, tal como a Lei n.º 12.305/2010, determina que as Empresas que geram resíduos devem executar processo de armazenamento, condicionamento, transporte e destinação final aos mesmos, devendo observar também rigorosas normas estabelecidas pelos órgãos do Sistema Nacional do Meio Ambiente (Sisnama), do Sistema Nacional de Vigilância Sanitária (SNVS), do Sistema Unificado de Atenção à Sanidade Agropecuária (Suasa) e do Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Sinmetro). Portanto, por tratar-se de gasto necessário e de obrigatoriedade, inequívoco o direito ao crédito decorrente de gastos havidos com transportadora especializada, cujo PIS/COFINS incide sob o serviço.

6. Também consta da planilha de glosas, diversos dispêndios havidos com **serviço de desinfecção e controle de pragas**, cujo gasto é imprescindível para manutenção do ambiente higienizado para produção de produtos alimentícios.

7. Foi ainda objeto de glosa, despesas havidas com aquisição de caixas de papelão ondulado para ovos, que consiste em embalagem necessária ao acondicionamento para transporte na aquisição do insumo, devendo ser a glosa revertida.

8. Quanto aos custos havidos com anti salmonela mix, trata-se de produto necessário e imprescindível como antibactericida para rações e aves.

9. Quanto aos serviços de embarque/desembarque, são necessários para arrumação das cargas nos veículos de transporte, tanto para embarque, como no desembarque de mercadorias.

10. Aquisição de leite in natura com suspensão, a não manutenção dos créditos pela aquisição dos insumos onera os produtos, ferindo o princípio da não cumulatividade.

11. Glosas decorrentes da aquisição de diversos itens de limpeza e desinfecção, de imprescindível utilização na atividade a que se dedica a Suplicante, que deve observar rigorosas normas da vigilância sanitária, cujos direito ao crédito é imperioso, tais como: cloro é utilizado como desinfetante inativando micro-organismos, algas e bactérias, conforme item 13.1.7; soda cáustica para tratamento da água dos tanques, descrito no item 13.2.2, também utilizada no envase de leite, limpeza asséptica de equipamentos, descrito no item 3.2.3 do Laudo; Detergente; dentre outros.

12. Gastos havidos com aquisição de Hexano, objeto de glosa também mantida pela Informação Fiscal, e outros insumos utilizados como combustível, conforme ora se reproduz: [...]

13. Por fim, consta da Informação Fiscal que foram mantidas glosas decorrentes de créditos apurados com gastos havidos no transporte (frete) de produtos entre estabelecimentos da Suplicante e que não necessitariam de veículo refrigerado, classificados como transporte de “carga seca”, que não necessitariam de armazenagem refrigerada.

[...] O direito ao crédito decorrente de gastos havidos com frete de produtos acabados pela Suplicante é reconhecido pelo CARF/CSRF conforme ora se reproduz (grifei)

Entretanto, diversas das glosas contestadas pela Recorrente na petição sobre a diligência fiscal não se encontram como glosas mantidas na informação fiscal (diligência), tampouco nas planilhas em excel elaborada pela fiscalização nesta oportunidade (arquivos não pagináveis).

Cito como exemplo os produtos de limpeza e desinfecção, bem como o cloro e soda cáustica, serviços de controle de pragas e desinfecção, que não constam como itens glosados nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal em sede da diligência determinada por este E. CARF. Até porque, não faria sentido manter tais glosas se o próprio Parecer Normativo n. 05/2018 já admitiu tais despesas como insumos.

Também não identifico o combustível Hexano na planilha.

O mesmo para os *pallets* (PALLET 100 X 120CM MADEIRA - DESCARTAVEL) que estavam na planilha original do auto de infração, mas não estão mais relacionados na planilha de glosas elaboradas com a diligência fiscal. Ainda, percebe-se que a fiscalização detectou que alguns *pallets* foram escriturados como crédito presumido da agroindústria e, conforme planilha juntada com a diligência, a fiscalização desqualificou como tal, realizando a alocação de tais despesas como insumos na linha 02 do DACON. Ou seja, a contribuinte apurou como crédito presumido e a fiscalização requalificou como crédito integral.

Outras reclamações também não são pertinentes, como por exemplo, a suposta glosa do leite *in natura* porque sujeita à suspensão das contribuições. Verifico da planilha de crédito presumido da agroindústria que o leite *in natura* foi alocado para esta rubrica, portanto, não houve glosa, mas sim reclassificação do insumo para apuração dos créditos nos termos da Lei n. 10.925/2004.

Nas planilhas originais que acompanharam o auto de infração (planilha fls. 3231 a 3431) tais despesas constavam como glosadas. No entanto, após a diligência realizada, tais despesas foram retiradas das glosas, ou seja, as glosas foram revertidas.

Assim, comparando as planilhas elaboradas na oportunidade do auto de infração (planilha fls. 3231 a 3431 e 1109 a 3230 – crédito presumido), com as planilhas elaboradas pela autoridade fiscal em sede de diligência fiscal (não pagináveis), verifico apenas ajustes no crédito presumido da agroindústria e, em relação às glosas relacionadas ao conceito de insumos, foram mantidas apenas as glosas sobre:

- **Bens não qualificados como insumos**: Mercadoria para despesas direta (nomenclatura genérica), serviço de despachante e termômetro digital ou analógico tipo espeto, alcoômetro;

- **Serviços não qualificados como insumos**: Mercadoria para despesas direta (nomenclatura genérica), serviço de despachante, rádio gravador com MP3 e bicicleta monark (brindes)

Assim, não constam mais como itens glosados diversas despesas como material de limpeza, desinfecção, soda cáustica, água oxigenada, GLP, Diesel e demais itens que não foram qualificados como insumos na tabela do auto de infração porque, naquela oportunidade, o conceito de insumo era mais restrito.

Ainda na comparação das tabelas, foram mantidas as seguintes glosas:

- **Cavaco de madeira e lenha** (de acácia, eucalipto etc.), em razão de ter sido adquirido de pessoa física;

- **Bens utilizados como insumos**, adquiridos de pessoa jurídica, mas que não foram tributados (**suspensão ou alíquota zero**): Sêmen bovino, vacinas, bactericida, antioxidante para fabricação de farinha, anti salmonela mix Bombona, metionina, Vermífugo e etc. A glosa foi realizada porque as compras não são tributadas;

- **Frete de produto acabado entre estabelecimentos**.

Com isso, minha análise terá como foco apenas as glosas mantidas, conforme informação fiscal realizada pela autoridade fiscal em sede de diligência, aliada à análise das planilhas em excel (arquivo não paginado), onde há a discriminação das glosas mantidas, nota por nota, item por item.

## DAS GLOSAS

### BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A fiscalização, em sede de diligência, manteve algumas glosas por entender que não se enquadram no conceito de insumos, nem mesmo naquele consolidado pelo REsp nº 1.221.170/PR a RFB e Parecer Normativo nº 05/2018. São eles:

- Mercadoria para despesas direta (nomenclatura genérica);
- Termômetro digital ou analógico tipo espeto;-
- Alcoômetro Gay;
- Serviço de despachante (importação e exportação); e
- Rádio gravador com MP3 e bicicleta monark (brindes).

A fiscalização, na diligência fiscal, tratou o alcoômetro Gay Lussac e os termômetros do tipo espeto como instrumentos de medição de uso individual “assemelhados a

ferramentas”, sustentando que o parágrafo 95 do Parecer Normativo n. 05/2018 não admite como insumo as ferramentas.

No entanto, discordo do posicionamento. Tratam-se de instrumentos utilizados por profissionais no processo produtivo para realizar medições nos produtos alimentícios fabricados, devendo receber o tratamento de insumos.

Com isso, fundamentado no conceito de insumos trazido pelo REsp nº 1.221.170/PR trazido acima, alinhado à essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o processo produtivo, penso que o termômetro tipo espeto e o alcoômetro devem ser tratados como insumo.

Penso que o mesmo entendimento deve ser aplicado para o serviço de despachante utilizado na importação. A meu ver, se trata de insumo, na medida em que o serviço será uma despesa que foi incorrida para o desembaraço aduaneiro de alguma matéria-prima ou produto intermediário importado do exterior, ou mesmo máquinas e equipamentos utilizados na produção, que passará a compor o custo do processo produtivo. Como sobre tais serviços incide as contribuições, é possível a apuração dos créditos.

Penso em tratamento diferente nos serviços de despachante para a exportação. O processo produtivo já foi finalizado, encaminhando-se o produto para o exterior, consistindo uma despesa atinente à operação de venda e não de produção, assim, parece-me que não pode ser tratado como insumos, sem direito ao crédito, portanto.

Quanto aos demais itens, como Mercadoria para despesas direta, não há uma especificação quanto a sua utilização, de modo que resta impossibilitado seu enquadramento como insumo. O mesmo para o rádio gravador Philips com MP3 e bicicleta monark, utilizado como brinde pela Recorrente. Brinde não é insumo do processo produtivo.

Com isso, revento as glosas de crédito apuradas sobre alcoômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico) e os serviços de despachante incorridos para a importação de produtos.

## **INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA**

Ao analisar a documentação apresentada pela Recorrente, a fiscalização detectou que diversos insumos inseridos na linha 02 do Dacon foram adquiridos de pessoas físicas, as quais não têm direito ao crédito do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No entanto, tratam-se de insumos como leite *in natura* e outros produtos agropecuários utilizados para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana. Desta forma, a fiscalização realizou uma alocação de tais insumos para a planilha de créditos presumidos, somando-se à linha 25 do Dacon, apurando-se crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

26. Foram localizadas aquisições de pessoas físicas na base de cálculo dos créditos da linha 2. Estas aquisições não têm direito ao crédito do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Porém, uma vez que a contribuinte se enquadrava nas condições do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as notas fiscais glosadas da linha dois tiveram apurado o crédito presumido correspondente e o valor foi somado aos créditos da linha 25. Em atendimento ao § 10º do art. 8º da citada Lei, o crédito presumido concedido foi de 60% da alíquota ordinária.

Todavia, a fiscalização manteve a glosa das aquisições de lenha e cavaco de madeira adquiridos de pessoa física, colacionando todas essas aquisições na planilha em excel (arquivo não paginável) elaborado quando da diligência fiscal.

Assim, mesmo a lenha se enquadrando como insumo, nos moldes do art. 3, II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a possibilidade de crédito resta inviabilizada diante do fato de os fornecedores serem pessoas físicas.

Em sede de defesa a Recorrente afirmou que a lenha é utilizada para queima na caldeira para geração de energia térmica com a produção de vapor, abastecendo toda indústria. Conforme laudo técnico (arquivo não paginável), constata-se que a lenha e o cavaco de madeira são utilizados para o aquecimento da água para a produção da energia a vapor, utilizando desse vapor, também, para a realização de peletização:

#### 8.8. Peletização

Na peletização a ração farelada é transformada em ração granulada através de um processo físico-químico que utiliza vapor d'água saturado gerado pela caldeira.

[...]

#### 13.2. GERAÇÃO DE VAPOR

A caldeira tem como função a geração de vapor, que fornece energia térmica para toda a indústria. Fontes de energia renováveis hoje representam 96% do total de energia consumida na BRF, sendo a queima de biomassa a maior contribuição.

##### 13.2.1. Abastecimento de lenha

As caldeiras são abastecidas com lenhas de madeira adquiridas de terceiros. As mesmas são descarregadas e empilhadas no pátio de recebimento com auxílio de uma grua. Dois tratores recolhem as lenhas empilhadas no pátio, movimentando-as para frente das caldeiras, na medida da necessidade de sua utilização. Um técnico operador abastece as caldeiras com as lenhas a fim de proporcionar energia para o processo de geração de vapor das caldeiras.

Em algumas unidades, o cavaco é descarregado no pátio por tratores, depois, passam por uma peneira com a função de selecionar o tamanho dos cavacos que serão transportados pelo transportador de esteira até a caldeira.

[...]

##### 13.2.3. Caldeira

A caldeira inclui um forno que realiza a queima de cavaco e produz calor, que é transferido para a água e a transforma em vapor. Quanto mais elevada a temperatura do forno, mais rápida a produção de vapor. O vapor produzido é utilizado para gerar energia elétrica através de turbina alternador.

Não restam dúvidas que se tratam de insumos do processo produtivo. Por isso, penso que tais insumos são passíveis de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, conforme se vê de sua redação:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05,

0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (grifei)

Nota-se da parte destacada que o crédito presumido é calculado sobre o valor dos insumos, fazendo remissão ao art. 3, II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, desde sejam insumos para a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana, sendo possível a apuração do crédito presumido previsto na Lei n. 10.925/2004.

Corroborando com este entendimento, este E. CARF já assim decidiu, em voto da lavra do ilustre relator conselheiro Charles Mayer de Castro, no acórdão n. 3201-005.104, em sessão de 27/02/2019, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

LENHA. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM e utiliza lenha, adquirida de pessoas físicas, como combustível na produção tem direito ao presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004

Este entendimento também pode ser extraído do § 10 do art. 8º da Lei 10.925/2004, ao prescrever que para fins de interpretação o crédito é apurado sobre todos os insumos, bem como da própria Súmula CARF n. 157, ao exprimir o entendimento de que se deve observar o produto fabricado para a apuração do crédito presumido:

#### **Súmula CARF nº 157**

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

Desta forma, voto por considerar as aquisições de lenha e cavaco de madeira constantes nas planilhas em excel juntado com a diligência fiscal (arquivos não pagináveis), adquiridas de pessoas físicas, incluindo-as no cálculo do crédito presumido da agroindústria (planilhas excel em arquivos não pagináveis), nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, observando-se a natureza do produto fabricado para a apuração do percentual de crédito presumido.

#### **INSUMOS ADQUIRIDOS SEM TRIBUTAÇÃO (SUSPENSÃO, ALÍQUOTA ZERO)**

Ao analisar a documentação apresentada pela Recorrente, a fiscalização detectou que diversos insumos inseridos na linha 02 do Dacon foram adquiridos com alíquota zero ou

suspensão das contribuições, nos termos da Lei n.º 10.925/2004, da Lei n.º 10.865/2004 ou do Decreto n.º 5.821/200, a depender do produto.

Da planilha excel elaborada na diligência fiscal (arquivos não pagináveis), nota-se diversos produtos sujeitos à alíquota zero ou suspensão, tais como, vacinas para medicina veterinária, bactericida, antisalmonela, medicamentos, vermífugos, sêmen de boi, soro de leite, leite em pó integral, dentre muitos outros, todos adquiridos de pessoas jurídicas.

Em sede de defesa, a Recorrente trouxe dois argumentos: 1) as compras tratadas pela fiscalização como submetidas à suspensão das contribuições foram tributadas, tendo em vista que a suspensão era facultativa, tornando-se obrigatória apenas com a Instrução Normativa RFB n. 977/2009; 2) as compras sujeitas à alíquota zero merecem apuração do crédito presumido da agroindústria, nos termos da Lei n. 10.925/2004, sob pena de ofensa à não cumulatividade, considerando que os tributos que incidiram nas etapas anteriores à que submetida a alíquota zero serão incluídos no preço, gerando cumulatividade.

Nenhum dos argumentos merecem prosperar

Cabe ressaltar, conforme se extrai das planilhas, que todos os fornecedores são pessoas jurídicas, como indústria química, genética, farmacêutica, de laticínios, dentre outras. Com isso, as vendas realizadas por estas pessoas que estejam submetidas à alíquota zero ou com suspensão das contribuições não terão como efeito a cumulatividade dos tributos. Isso porque tais pessoas jurídicas poderão manter os créditos das etapas anteriores, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, com a possibilidade de ressarcimento/compensação, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005.

Quanto ao argumento das compras com suspensão, cabe argumentar que a suspensão não era facultativa, mas, sim, obrigatória desde agosto/2004. A Câmara Superior de Recursos Fiscais já proferiu diversas decisões acolhendo o entendimento de que a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei n.º 10.925/2004 teve início em 01/08/2004, conforme determina o art. 17, III da mesma lei e da Instrução Normativa n.º 636/2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

(Acórdão n.º 9303-008.231, Sessão de 19 de março de 2019, Rel. Consa. Vanessa Marini Cecconello)

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF n.º 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei n.º 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF n.º 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF n.º 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista.

(Acórdão n.º 9303-010.444, Sessão de 17 de junho de 2020, Rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)

Desta feita, diante da previsão legal contida no art. 17, III da Lei n.º 10.925/2004 e na IN SRF n.º 636/2006, a suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins deve ser aplicada a partir de 01/08/2004.

Assim, como as compras não foram submetidas à tributação das contribuições, não é possível a apuração dos créditos das contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [...]

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

O mesmo entendimento deve ser adotado em relação às compras submetidas à alíquota zero, afastando, ainda, a possibilidade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º e § 1º da Lei n. 10.925/2005, visto que as compras de insumos, para fins o crédito presumido, devem ser realizadas com pessoas físicas, cooperados pessoas físicas, ou cooperativa agrícola.

Todos os fornecedores são pessoas jurídicas industriais, que manterão o seu crédito e poderão ressarcir-los caso acumulados, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e art. 16 da Lei n. 11.116/2005, não sendo possível a apuração do crédito presumido da agroindústria.

Mantenho as glosas.

### **DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

Da análise do termo de verificação fiscal, percebe-se que não houve glosa de energia elétrica, mas apenas a exclusão de algumas notas fiscais com CFOP que não representavam venda de energia elétrica:

Na análise descrita no item 2.3 restou identificado que o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo é menor do que o valor informado na linha 4 do Dacon nos meses de janeiro a abril de 2008. Ainda, constam aquisições cujo CFOP não se refere a compra de energia elétrica.

No recurso voluntário, a Recorrente afirma que as fornecedoras de energia elétrica cometeram um equívoco, que poderia ser provada se fosse realizada perícia.

Mantenho as glosas e adoto as razões da r. decisão de piso:

No tocante à energia elétrica, a autoridade fiscal informa nos mesmos anexos I e II do TVF, que “na análise descrita no item 2.3 restou identificado que o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo é menor do que o valor informado na linha 4 do Dacon nos meses de janeiro a abril de 2008. Ainda, constam aquisições cujo CFOP não se refere a compra de energia elétrica. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem 01NF Glosadas – com a coluna Motivo da Glosa constando CFOP, localizada conforme tabela especificando as folhas do processo no item 2.3”.

Ou seja, não houve glosa de despesa com energia elétrica e sim de aquisições cujo CFOP não se refere a compra de energia elétrica. Cabe a empresa, se discordar dessas glosas, especificar o nº da nota fiscal questionada demonstrando por documentação hábil e idônea que aquela aquisição refere-se à aquisição de energia elétrica, ainda que o CFOP não informe isso.

### **DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA**

Conforme termo de verificação fiscal, não houve glosa de crédito sobre as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, mas apenas a constatação de que na linha 06 do Dacon foram incluídas na base de cálculo dos aluguéis notas fiscais de desinsetização e controle de pragas.

Com isso, a fiscalização, quando do auto de infração, excluiu tais valores da linha 06 do Dacon para alocar na linha 03, serviços utilizados como insumos. No entanto, como no auto de infração adotou-se a Instrução Normativa n. 237/2002 e Instrução Normativa n. 404/2004, estes serviços não foram considerados como insumos e os créditos foram glosados (ver planilha fls. 3231 a 3431).

Após julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e edição do Parecer Normativo n. 05/2028, a fiscalização realizou uma reanálise das glosas, em sede de diligência fiscal, revertendo-as, visto que desinsetização e controle de pragas representam insumos do processo produtivo de uma indústria alimentícia.

Ao analisar as planilhas em excel elaboradas em sede de diligência pela autoridade fiscal (arquivos não pagináveis), constata-se que essas despesas não estão mais

relacionadas como itens glosados. Portanto, as glosas já foram revertidas pela própria fiscalização.

## **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA**

Em sede de diligência fiscal o sr. Auditor reverteu diversas glosas de alimentos que necessitavam de transporte especial, como refrigeração, para cumprimento de determinações normativas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, enquadrando-se no conceito de insumos, conforme o estabelecido no parágrafo 59 do PN Cosit n.º 5/2018.

No entanto, para as demais despesas com fretes (produtos secos) e transferências de produtos acabados entre estabelecimento, a fiscalização manteve a glosa argumentando não se tratarem de insumos, não se enquadrando no art. 3º, II das leis de regência. Como os fretes era para transporte entre estabelecimento, sem destino ao adquirente, portanto, desconectados de operações de venda, também não se enquadram no art. 3º, IX das leis:

30. É consabido que a contribuinte deve obedecer aos comandos da legislação sanitária, em especial à Resolução n.º 216/2004 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária que estabelece cuidados especiais e condições relativas à produção e armazenagem de produtos alimentícios, principalmente em relação a produtos congelados/refrigerados. Considerando as especificidades destes produtos, entende-se que a transferência de produtos acabados para unidades de armazenamento ocorre para cumprimento das determinações daquela resolução e atendem ao estabelecido no parágrafo 59 do PN Cosit n.º 5/2018. Porém, os demais produtos, especialmente carga seca, não têm a necessidade de armazenagem refrigerada e podem ser enquadrados no caso geral. O parágrafo 56 daquele parecer exemplifica:

[...]

31. É evidente que, se a mercadoria for diretamente despachada para o adquirente, apesar de não se enquadrar como insumo, o gasto com frete se enquadra no inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, sendo admitido o crédito na linha 7. A contrario sensu, caso o frete não seja enquadrado como frete de venda e sim como frete de transferência, é necessário que se enquadre como insumo, no conceito ampliado, para que tenha direito a creditamento. No caso em tela, verificou-se que os fretes glosados estão contabilizados na conta contábil 5172 – Frete de Transferência para Vendas, cujo razão do período foi anexado no DOC 25 para o 1º trimestre e DOC 26 para o 2º trimestre. No caso dos fretes, a coluna Nota Fiscal do arquivo de glosas informa o número do conhecimento de transporte, que pode ser localizado no histórico da listagem do razão anexado, onde também há coincidência dos valores e do fornecedor. Não foram glosados fretes que identificavam transporte de laticínios, carne, ou genericamente, refrigerados. Assim, enquadrando-se no caso geral, tais fretes não são considerados insumos e também não se enquadram no inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo glosados. Todas os documentos fiscais glosados estão listados nos arquivos informados no parágrafo 22. (grifei)

Discordo do posicionamento.

Em que pese posterior à produção do produto em si, já que os produtos estão acabados, ainda está ligado ao processo produtivo, na medida em que ainda está no âmbito interno da indústria, representando uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo.

Esse entendimento já foi manifestado pela Câmara Superior nos acórdãos 9303-009.736, 9303-009.734, 9303-009.982, conforme ementa abaixo:

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária 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; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ainda, informo a existência de um entendimento diverso neste E. CARF, no sentido de que o crédito é possível, mas como um frete das operações de venda, representando serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, em que pese ainda não tenha uma venda relacionada, permitindo o crédito nos termos do art. 3º, IX, Lei n. 10.833/2003, como se vê dos acórdãos 9303-010.123, 9303-010.147.

De todo modo, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX, há possibilidade de crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos ou para depósitos e armazéns.

Desta forma, reverto as glosas de frete de produtos acabados para outro estabelecimento.

## **CRÉDITOS PRESUMIDOS DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS**

Inicialmente, no auto de infração, a fiscalização realizou ajustes nos créditos presumidos por considerar como incorreta a aplicação do percentual de 60%, considerando, para tanto, a qualificação dos insumos passíveis de crédito. Conforme termo de verificação fiscal, a fiscalização afirmou naquela oportunidade que a aplicação de 60% prevista no art. 8, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004, seria aplicável apenas para aquisições de insumos de origem animal e que se sejam classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Já as aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I recaem no inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais) e devem ser apropriados créditos presumidos de 0,825% (50% de 1,65%) e 0,5775% (35% de 1,65%), respectivamente.

O raciocínio foi confirmado pela d. DRJ, como se nota do trecho abaixo:

Da leitura desse dispositivo, em especial, do §3º acima transcrito, constata-se que a legislação permitiu que as pessoas jurídicas que produzam os produtos mencionados no caput pudessem descontar créditos presumidos em relação aos insumos por ela utilizados adquiridos de pessoa física, em alíquotas relacionadas à classificação do insumo utilizado.

Ocorre que como as pessoas físicas vendedoras dos insumos em referência não são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, os produtos delas adquiridos não gerariam direito de aproveitamento de créditos dessas contribuições. O legislador, no entanto, objetivou anular o efeito da incidência das contribuições ao longo da cadeia produtiva dos alimentos (conforme explicitado na exposição de motivos da Medida Provisória n.º 183/2004, convertida na Lei n.º 10.925/2004). A solução foi a de estimar a incidência dessas contribuições sobre tais insumos, chegando-se aos percentuais de créditos estabelecidos no mencionado §3º.

**Nesse contexto, admitir que o percentual de crédito presumido foi determinado em função dos produtos produzidos e não dos próprios insumos adquiridos seria usar de interpretação que vai totalmente contra a lógica da não-cumulatividade das contribuições.**

[...] Note-se que a legislação é clara e suficiente para estabelecer que as alíquotas são fixadas em razão da natureza dos insumos adquiridos.

Registra-se, por oportuno, que não são todas as aquisições de pessoas físicas que geram direito ao aproveitamento de crédito presumido das contribuições, mas somente aquelas que se qualifiquem como insumos à luz da legislação pertinente, como disposto no próprio caput do art. 8º retrotranscrito.

Na diligência fiscal, a fiscalização realizou ajustes no crédito presumido da agroindústria, para aplicação do percentual de presunção de 60% sobre os créditos, nos termos do § 10 do artigo 8º da Lei n. 10.925/2004. Ainda, na documentação apresentada a fiscalização localizou na base dos créditos presumidos diversos insumos que estavam sujeitos ao crédito integral, pois não se enquadravam no sistema dos créditos presumidos, realizando a alocação dos créditos:

**33. Com relação ao crédito presumido das atividades agropecuárias, a contribuinte informou seus créditos na linha 25 do Dacon. Em atendimento ao § 10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, acrescido pela Lei nº 12.865/2013, de caráter interpretativo, o crédito presumido admitido foi de 60% da alíquota ordinária, sendo todo o crédito presumido tratado nesta linha.** Este item difere dos anteriores por não se tratar de base de cálculo. O valor tratado nas linhas 25 é o próprio valor de crédito pleiteado. Para ser possível a sua análise foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informaram linha 25 na memória de cálculo entregue em atendimento ao item 14 do citado Termo de Intimação Fiscal n.º 002/01107 (DOC 1, fl. 3). **Foram encontradas aquisições sem direito a crédito presumido porque tratavam-se de produtos industrializados. Porém, tendo em vista que se tratavam de bens que podem ser considerados insumos no conceito do PN Cosit nº 5/2018, a base de cálculo destes itens foi acrescentada no parágrafo relativo à linha 2, sendo efetivamente glosados apenas itens sem direito a qualquer crédito, como SUCATA DE FERRO,** conforme art. 47 da Lei n.º 11.196, de 21/11/2005. A listagem completa de todos os itens informados com crédito presumido na memória de cálculo do item 14 está no arquivo anexado conforme o parágrafo 22.

Assim, apenas para que não restem dúvidas, não é a natureza do insumo que confere o percentual para o cálculo do crédito presumido. O percentual a ser utilizado para fins

de aplicação do crédito presumido das contribuições, nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, deve observar a natureza e classificação fiscal da mercadoria alimentícia produzida, como já consolidado na Súmula Carf n. 157:

**Súmula CARF n.º 157**

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

Com isso, dou provimento ao recurso voluntário para acolher os argumentos sobre os cálculos do crédito presumido.

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente auto de infração foi lavrado para auditoria dos créditos não ressarcíveis de PIS e COFINS(mercador interno e presumido) apurados pela ELEVA e transferidos para a BRF em razão da incorporação e informados nas fichas 26A e 28A do Dacon de maio de 2008 da incorporadora (BRF). Alguns créditos foram admitidos no auto de infração, mas muitos foram glosados.

A reversão das glosas realizadas em sede de diligência fiscal, em razão da adoção do Parecer Normativo n. 05/2018, gerou a correção e a possibilidade de transferência da ELEVA para a BRF dos créditos das contribuições que não foram admitidos no auto de infração.

<b>Processo 11516.722955/2012-70 – Créditos da ELEVA, NÃO RESSARCÍVEIS transferíveis para a sucessora</b>				
<b>PIS</b>				
<b>Mês da apuração</b>	<b>Tipo de crédito</b>	<b>NOVO Saldo disponível para transferência à incorporadora</b>	<b>Valor já admitido como transferido para a incorporadora conforme folha 3459 do processo 11516.722955/2012-70</b>	<b>Valor ADICIONAL que SERIA passível de utilização pela sucessora apurado neste processo e cuja utilização ainda não tinha sido autorizada</b>
janeiro/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	296.372,95	203.091,52	<b>93.281,43</b>
janeiro/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	64.011,36	0,00	<b>64.011,36</b>
fevereiro/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	251.336,38	67.037,79	<b>184.298,59</b>
março/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	223.422,39	185.480,99	<b>37.941,40</b>
março/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	120.106,65	0,00	<b>120.106,65</b>
abril/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 06A, linha 24, coluna Trib MI	236.125,40	201.616,38	<b>34.509,02</b>
abril/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 06 A, soma das colunas da linha 29	193.307,67	51.125,59	<b>142.182,08</b>
	<b>Total</b>	<b>1.384.682,80</b>	<b>708.352,27</b>	<b>676.330,53</b>
<b>COFINS</b>				
<b>Mês da apuração</b>	<b>Tipo de crédito</b>	<b>NOVO Saldo disponível para transferência à incorporadora</b>	<b>Valor já admitido como transferido para a incorporadora conforme folha 3460 do processo 11516.722955/2012-70</b>	<b>Valor ADICIONAL que SERIA passível de utilização pela sucessora apurado neste processo e cuja utilização ainda não tinha sido autorizada</b>
janeiro/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 16A, linha 24, coluna Trib MI	1.365.225,75	935.602,56	<b>429.623,19</b>
janeiro/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 16 A, soma das colunas da linha 29	294.729,34	0,00	<b>294.729,34</b>
fevereiro/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 16A, linha 24, coluna Trib MI	1.157.670,67	308.617,20	<b>849.053,47</b>
março/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 16A, linha 24, coluna Trib MI	1.029.097,11	854.177,65	<b>174.919,46</b>
março/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 16 A, soma das colunas da linha 29	553.067,10	0,00	<b>553.067,10</b>
abril/2008	Aq MI - Tributado - Ficha 16A, linha 24, coluna Trib MI	1.087.578,37	928.627,72	<b>158.950,65</b>
abril/2008	Presumido atv Agroin - Ficha 16 A, soma das colunas da linha 29	890.392,37	235.485,77	<b>654.906,60</b>
	<b>Total</b>	<b>6.377.760,71</b>	<b>3.262.510,90</b>	<b>3.115.249,81</b>

No entanto, a fiscalização alerta em sede de diligência que as glosas foram realizadas na escrita fiscal (Dacon) da ELEVA, não fazendo ajustes no Dacon da BRF. Com isso, recomenda que seja verificado se as glosas de créditos já não foram aproveitados pela incorporadora.

Há inclusive informações sobre utilização dos créditos previamente admitidos, de ofício, em PER/DCOMPs para o 3º trimestre/2009.

Todas essas considerações feitas pela diligência fiscal nos itens 41 a 44 contendo essas informações são questões que fogem da matéria submetida à controvérsia no presente processo, representando mais uma questão interna da DRF no momento da liquidação do acórdão.

Porém, a fiscalização afirmou que a coluna descrevendo o “VALOR ADICIONAL” na tabela acima, que representa os valores não admitidos no auto de infração

(glosas), mas revertidos em sede de diligência fiscal, por conta do novo conceito de insumos aplicado. Assim, como são valores adicionais que agora podem ser transferidos pela sucessora (já que vedados pelo auto de infração) deveriam ser objeto de pronunciamento deste colegiado acerca do prazo prescricional para o aproveitamento desses créditos, nos termos do Decreto n. 20.910/1932.

46. Ainda, quanto ao processo **11516.722955/2012-70**, na coluna Valor ADICIONAL que SERIA passível de utilização pela sucessora apurado neste processo e cuja utilização ainda não tinha sido autorizada do quadro do **parágrafo 41 está listado o valor de crédito não ressarcível que deveria ser acrescido ao valor que já tinha sido reconhecido**. O valor original daqueles créditos foi utilizado pela contribuinte para desconto em agosto e setembro de 2009. A fiscalização alterou de ofício seu uso, aproveitando-o para quitação de débitos lançados nos autos de infração do processo 11516.723622/201349, relativo ao período de janeiro a junho de 2009 e ainda não definitivamente julgado, mas apenas os valores então reconhecidos. **Os valores da citada coluna não tiveram utilização de ofício e sua utilização pela contribuinte não foi admitida nos processos citados no parágrafo 42. Desta forma, ainda não foram utilizados**. Quanto a estes valores, **é necessária manifestação do colegiado para o caso de ser autorizada sua utilização para desconto na sucessora, tendo em vista que os créditos foram apurados há mais de 5 anos desta data**, e sobre eles incide o **art. 1º do Decreto nº 20.910**, de 6 de janeiro de 1932, tendo ocorrido perda do direito de utilização, sendo o caso de definir se é aplicável ou não o disposto nos artigos 4º e 9º do mesmo diploma legal. Também, devem ser alterados os valores de glosa lançados nos autos de infração conforme tabela do parágrafo 44. (grifei)

Nota-se que a própria fiscalização afirma que os créditos agora admitidos não foram utilizados, nem mesmo nos processos que se instauraram em momentos subsequentes.

O argumento de prescrição é impertinente. Os créditos estavam devidamente escriturados pela Recorrente, seja no Dacon da Eleva, seja no Dacon da incorporadora (Recorrente). Tanto estavam escriturados que foram glosados pelo presente auto de infração.

Com a reversão das glosas os créditos foram restaurados para utilização e transferência para a sucessora (Recorrente), não sendo possível arguir, nem em hipótese remota, a possibilidade de prescrição da utilização destes créditos. Além disso, o decurso de tempo apenas existiu diante do impedimento da Fazenda pela sua utilização (auto de infração e glosas), com a instauração do processo administrativo pela impugnação e discussão em recurso voluntário. Essa demora do processo administrativo não pode gerar a perda do direito de utilizar o crédito pelo argumento da prescrição.

Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, o colegiado nem deveria ter que se manifestar sobre esse ponto.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, adotando todas as reversões de glosas de crédito realizadas pela diligência fiscal e revertendo outras glosas de crédito, conforme abaixo:

- alcoômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico);
- serviços de despachante aduaneiro na importação;

- lenha e cavaco de madeira constantes nas planilhas em excel juntado com a diligência fiscal (arquivos não pagináveis), adquiridas de pessoas físicas, incluindo-as no cálculo do crédito presumido da agroindústria (planilhas excel em arquivos não pagináveis), nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, observando a súmula CARF n. 157;

- frete de produtos acabados para outro estabelecimento.

Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, também deve ser aplicada a súmula CARF n. 157.

Enfim, é como voto.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior