



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.725133/2023-41
ACÓRDÃO	3202-002.935 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NESTLE BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2019

CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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.

O mesmo entendimento se aplica ao PIS/Pasep.

REFORMA DE PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados 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.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. ASSESSORIA E CONSULTORIA. SEGURANÇA. VIGILÂNCIA E ESCOLTA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com representação comercial, assessoria e consultoria, bem como segurança, vigilância e escolta não são consideradas insumos geradores de créditos não cumulativos, haja vista que não integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

ENERGIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE CONSUMIDA. NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. SÚMULA 224 DO CARF.

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DISPENSA. LIVRE CONVENCIMENTO.

A Autoridade Julgadora pode indeferir o pedido de diligência que se mostre dispensável em razão de seu livre convencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reverter as glosas relativas aos serviços de reforma de pallets (Rubrica 1.5). Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a impugnação.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 107-026.251, da 16ª TURMA/DRJ07:

Trata-se de Autos de Infração lavrados para exigência do PIS/Pasep e da COFINS NÃO CUMULATIVOS dos períodos de apuração de 10 a 12/2019, nos valores de R\$ 4.911.010,08 e R\$ 28.386.538,42 a título de principal, respectivamente, com seus acréscimos legais, com fundamento na constatação de insuficiência de recolhimento das referidas contribuições sociais, em razão do desconto indevido de créditos.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 13 a 92), o procedimento fiscal abrangeu também a análise dos seguintes Pedidos de Ressarcimento (PERDCOMP)

transmitidos no período em questão:

1) 02669.81539.181119.1.1.19-0083 – Cofins Não-Cumulativa – 1º Trimestre 2019;

processo 10880.915364/2023-86 2) 02555.81762.181119.1.1.18-8381 – Pis/Pasep Não-Cumulativo – 1º Trimestre 2019; processo 10880.915363/2023-31 3) 02639.28326.200520.1.1.18-8092 – Pis/Pasep Não-Cumulativo – 3º Trimestre 2019; processo 10880.915365/2023-21.

No curso do procedimento fiscal, foram emitidas diversas intimações para que o contribuinte comprovasse a regularidade de sua apuração do PIS/COFINS não cumulativos no ano calendário de 2019. Da análise das EFD-Contribuições entregues e ATIVAS no referido período, bem como das respostas às intimações, foram constatadas algumas irregularidades decorrentes de apropriações indevidas de créditos das contribuições sociais. Estas incluíram dispêndios que não se enquadram no conceito de insumo do art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como dispêndios para os quais é vedado o creditamento por expressa disposição legal.

Neste sentido, descreve-se o regime não cumulativo de apuração das contribuições sociais e suas hipótese de creditamento, que devem ser interpretadas de modo restritivo e diferem das despesas dedutíveis na apuração do IRPJ. Cita-se a esse respeito o Parecer Normativo (PN) COSIT nº 05/2018, que acatou o novo conceito de insumo para apuração do direito creditório do PIS/COFINS, estabelecido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, com base nos critérios de essencialidade e relevância para as atividades empresariais típicas.

Citam-se ainda as Instruções Normativas (IN) RFB nº 1.911/2019 e 2.121/2022, que sistematizaram os requisitos para a caracterização do que seja insumo.

No caso da Autuada, que exerce basicamente como atividade operacional a fabricação de produtos alimentícios, constatou-se o aproveitamento indevido de créditos em duas situações: i) créditos por despesas que não se caracterizam como insumo; ii) créditos cuja apuração é vedada legalmente, independente do conceito de insumo.

Sendo assim, procedeu-se à glosa dos créditos indicados a seguir (numeração igual à do TVF):

3.2) Serviços utilizados como insumos 3.2.1. Representações de qualquer natureza Ainda que relevantes para o bom desempenho de suas atividades empresariais, tais gastos com representações comerciais estão completamente desvinculados da atividade de fabricação de alimentos, não sendo, portanto, insumos intrinsecamente relacionados à sua atividade-fim e caracterizados pelos critérios da essencialidade e relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 8, 17, 18 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), a Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

No item 60 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.2. Serv. Distribuição Varejista RCA RC Distri De modo análogo, trata-se de despesas com serviços de representação comercial, que não se caracterizam como insumo, conforme fundamentação do item anterior (3.2.1).

No item 69 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.3. Serviços de Consultoria, Assessoria e Administração De modo análogo, trata-se de despesas com serviços de assessoria, administração e consultoria, de natureza eminentemente comercial e dissociada da produção alimentícia segundo o caráter da essencialidade e relevância, razão pela qual não se caracterizam como insumo, conforme fundamentação do item anterior (3.2.1).

No item 78 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.4. Serviços de Vigilância, Segurança e Escolta A contratação de mão de obra somente se considera insumo se ela for utilizada na atividade produtiva da empresa, mas não na execução de serviços de vigilância, segurança e escolta, conforme PN COSIT nº 05/2018 (itens 17, 69, 129). Além disso, por se tratar nesse caso de dispêndios necessários à viabilização da mão de obra, seu creditamento está vedado pela mesma norma (itens 133 e 134).

No item 88 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.5. Serviços de Reforma de Paletes Trata-se de gasto relativo a bem utilizado no armazenamento e transporte do produto, ou seja, em um processo posterior à produção do bem destinado à venda e totalmente dele dissociado, seja de acordo com o critério da essencialidade ou da relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 5, 17, 56 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), a Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

No item 101 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.6. Conserto, Restauração e Blindagem De modo análogo, trata-se de despesas relacionadas principalmente com os serviços de reforma de paletes, que não se caracterizam como insumo, conforme fundamentação do item anterior (3.2.5).

No item 108 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.7. Serviços Externos - Geral Trata-se de despesas com serviços de informática importados da empresa DXC TECHNOLOGY SERVICES LCC, que o contribuinte informa referirem-se a todos os segmentos da atividade empresarial, o que abrange inclusive atividades não diretamente vinculadas à produção, mas apenas a seu eventual escoamento, como nas áreas comercial, financeira e estratégica. Por não se ter como discriminar a sua aplicação direta na produção das demais, de acordo com a documentação apresentada, tais despesas foram glosadas, por falta de previsão legal para seu creditamento.

No item 122 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.8. Genérico – Serviços de Logística Internacional Trata-se de serviços de administração operacional e coordenação logística de importação e exportação, incluindo assessoramento e desembaraço aduaneiro, firmados com a empresa INDAIÁ LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA. Do mesmo modo, tais gastos não se consideram insumos, por estarem separados do processo produtivo e serem a ele posteriores.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 17 e 24), assim como as Soluções de Consulta COSIT nº 43/2017 e 241/2017.

No item 132 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.9. Genérico – Despesas com Serviço Prestado pela IBM Brasil Trata-se de serviços de informática prestados pela IBM Brasil à autuada, com a descrição do

item como "GENÉRICO" e a descrição complementar "H20-SAP APP. DEVELOPMENT".

Pela documentação apresentada (um documento em inglês), não é possível verificar qual serviço foi adquirido e sua efetiva aplicação no processo produtivo, razão pela qual o crédito correspondente foi glosado.

No item 139 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.10. Fornecimento de Mão de Obra

Trata-se da contratação de mão de obra temporária para atender à necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços. De acordo com o PN COSIT nº 05/2018 (itens 125, 126 e 129), somente se permite o crédito com gastos na terceirização de mão de obra se esta for empregada diretamente na produção dos bens – o que não pode ser comprovado pela documentação apresentada pela Intimada, havendo inclusive a descrição complementar do serviço na EFD-Contribuições como "SERV TECNICO SEGURANCA DO TRABALHO" ou "SERV SEGURANCA E ESCOLTA", claramente dissociado da área produtiva.

No item 150 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.11. Valores pagos à empresa PHD Serviços de Engenharia Trata-se de gastos com serviços profissionais de supervisão de construção civil para realização de diversos projetos, prestados pela empresa PHD SERVIÇOS DE ENGENHARIA, e que não têm qualquer relação com a atividade fabricação de produtos alimentícios, acordo com o critério da essencialidade ou da relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 17 e 69) e a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39).

No item 162 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.12. Outros Serviços Utilizados como Insumos Objeto de Creditamento Ainda que relevantes para o bom desempenho de suas atividades empresariais, tais gastos em serviços gerais (como digitação, tinturaria e lavanderia, jardinagem, manutenção e conservação de jazigos, administração de imóveis etc., conforme descrição na tabela do item 164)

estão completamente desvinculados da atividade de fabricação de alimentos, não sendo, portanto, insumos caracterizados pelos critérios da essencialidade e relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 8, 17, 18 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

No item 175 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.3) Aquisições de produtos com alíquota zero

Verificou-se que a Autuada adquiriu mercadorias com alíquota zero, com Código de Situação Tributária CST nº 06 (alíquota zero) e nº 99 (outras saídas), classificadas nos códigos NCM 3002.90.99, 0402.91.00, 0404.10.00, e 0901.11.10, sobre as quais escriturou créditos básicos – o que é vedado pelo art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como legislação infralegal citada. A fundamentação da referida alíquota zero é o art. 1º, incisos VI, XI, XIII e XXI da Lei nº 10.925/2004.

No item 193 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.4) Armazenagem de Mercadoria e Frete na operação de Venda 3.4.1. Crédito apurado sobre CTE cancelados Não dão direito a crédito os dispêndios a esse título referentes a Conhecimentos Eletrônicos de Transporte (CTE) que foram cancelados pelo emitente, conforme relação do item 202.

No item 204 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.4.2. Fretes de Transferência de Produtos Prontos entre Estabelecimentos da Empresa Apenas permitem o creditamento as despesas com fretes nas operações de venda suportadas pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, e não as despesas com a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte (relação do item 206), as quais tampouco se caracterizam como insumos, consoante PN COSIT nº 05/2018 (itens 5 e 56), bem como jurisprudência citada. Houve ainda decisão judicial desfavorável à Requerente no Mandado de Segurança nº 0002576-96.2008.4.03.6100 (TRF3), impetrado com esse objeto.

No item 220 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.4.3. Crédito apurado irregularmente sobre despesas de frete Não permitem o creditamento as despesas com operações descritas como “fretes nas operações de vendas”, mas que se referem efetivamente a operações de outra natureza, como devoluções, retornos de bens e remessas diversas, descritas no item 224.

No item 229 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.4.4. Serviços Externos - Outros Neste item foi apurado crédito relativo a “frete na operação de venda”, porém sem a descrição da natureza da mercadoria ou serviço, apenas com a indicação de NESTLE USA INC.

como participante. A intimada não forneceu maiores informações a respeito dessa despesa que permitam enquadrá-la como frete na venda ou ainda como insumo, razão pela qual procedeu-se à sua glosa.

No item 238 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.5) Energia Elétrica e Térmica Apurou-se que a autuada incluiu na base de cálculos dos créditos gastos com energia elétrica não permitidos pela legislação (art. 3º, IX da Lei 10.637/2002 e art. 3º, III da Lei 10.833/2003), seja pelo fato de a energia não ser consumida nos seus estabelecimentos, ou os valores se referirem a multas, juros, encargos e outros dispêndios (conforme relação do item 254), ou ainda pela existência de notas fiscais em duplicidade ou relativas a outro tipo de gastos. Nesse último caso, não foram glosados os créditos por dispêndios enquadrados como insumos, com exceção do produto “PELICULA DE POLIETILENO 508x 0,045 mm PELICULA DE POLIETILENO 508X0,045MM.OP-89065.NCM 39201099”, que se trata de embalagem de transporte, não enquadrada como insumo, consoante PN COSIT nº 05/2018 (item 55). Citam-se ainda as Soluções de Consulta COSIT nº 557/2017 e 99050/2017.

No item 259 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.6) Consolidação das glosas de créditos No item 261 do TVF consta a consolidação das glosas de créditos dos itens anteriores (3.2 a 3.5).

3.7) Do Saldo Inicial de Crédito em 01/2019 Analisando os valores constituídos de ofício pela autoridade fiscal no processo nº 13370.7223182020-31, os PERDCOMP apresentados pela empresa relacionados aos períodos anteriores, bem como o Despacho decisório nº 5.409/2023 (referente ao PERDCOMP nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527), verifica-se que não há saldo de crédito apurado em períodos anteriores disponíveis para serem utilizados no mês de janeiro de 2019.

4) Dos PERDCOMP com créditos apurados em 2019

A empresa apresentou vários PERDCOMP informando a existência de créditos apurados no ano de 2019 (Anexo "PERDCOMP com Créditos Apurados em 2019"), conforme item 272, os quais foram excluídos do saldo de crédito do respectivo período a reduzir o valor a ser lançado de ofício, nos termos da Solução de Consulta COSIT Nº 24/2007.

5) Dos PERDCOMP analisados no presente procedimento Trata-se dos seguintes Pedidos de Ressarcimento (PERDCOMP):

1) 02669.81539.181119.1.1.19-0083 – Cofins Não-Cumulativa – 1º Trimestre 2019;

processo 10880.915364/2023-86 2) 02555.81762.181119.1.1.18-8381 – Pis/Pasep Não-Cumulativo – 1º Trimestre 2019; processo 10880.915363/2023-31 3)

02639.28326.200520.1.1.18-8092 – Pis/Pasep Não-Cumulativo – 3º Trimestre 2019; processo 10880.915365/2023-21.

6) Da apuração do quanto devido Foram glosados da apuração os créditos decorrentes das irregularidades constatadas, conforme descrito no item 3 deste TVF, bem como deduzidos do saldo de crédito no respectivo mês os créditos objetos de outros PERDCOMP não analisados no presente procedimento, conforme descrito no item 4.

No item 291 do TVF, consta tabela com a apuração do PIS/Pasep e da COFINS devidos e dos créditos disponíveis para ressarcimento, sendo que os débitos apurados (coluna I)

foram objeto de lançamento, referentes aos períodos de apuração (PA) de setembro a dezembro/2019.

7) Dos valores a ressarcir A tabela do item anterior mostra os valores dos créditos ressarcíveis (coluna H), sendo que, conforme a IN RFB nº 1.717/2017 e a IN RFB nº 2.055/2021, o ressarcimento deve ser feito pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário. Assim, o valor negativo apurado em determinado mês será objeto de aproveitamento de ofício com saldo de crédito existente no trimestre-calendário objeto do PERDCOMP, para fins de apuração do saldo credor remanescente a ser ressarcido.

No item 296 do TVF constam as tabelas com os valores ressarcíveis relativos aos três PERDCOMP analisados (nº 02669.81539.181119.1.1.19-0083, nº 02555.81762.181119.1.1.18-8381 e nº 02639.28326.200520.1.1.18-8092).

8 e 9) Dos Autos de Infração e da Multa Regulamentar Por todo o exposto neste TVF, foram lançados créditos tributários relativos ao PIS/Pasep dos PA 10 a 12/2019 (valores conforme tabela do item 302), e à COFINS dos PA de 09 a 12/2019 (valores conforme tabela do item 305), sobre os quais incidiu a multa do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996.

10) Anexos ao TVF conforme descritos nos itens anteriores.

Cientificado do referido lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2566 a 2612), em que alegou o que segue, em síntese:

O lançamento ora combatido decorreu da glosa promovida pela Autoridade Fiscal de vários créditos da não cumulatividade apurados pela Impugnante, cuja legitimidade passará a demonstrar.

Os créditos glosados dividem-se em quatro grupos: i) Insumos; ii) Fretes; iii)

Aquisição de quatro itens com suposta alíquota zero; e iv) Energia elétrica. Após a reapuração das contribuições sociais promovida pelo Fisco, bem como dedução de ofício dos créditos reconhecidos nos Pedidos de Ressarcimento (PER) nº 02669.81539.181119.1.1.19-0083, 02555.81762.181119.1.1.18-8381 e 02639.28326.200520.1.1.18-8092, foram apurados os débitos então lançados.

i) Insumos As glosas desse grupo compreenderam 42 rubricas, conforme descrito na Tabela I.

O fundamento para a glosa dos créditos em questão decorreu do entendimento da Fiscalização de que: i) alguns dispêndios tidos como insumos estariam vinculados a atividades comerciais da Requerente, e apenas os atrelados à prestação de serviços ou produção de bens seriam insumos creditáveis na apuração do PIS/Cofins; e/ou (ii) alguns dispêndios não seriam essenciais ou relevantes às atividades da Requerente, de forma que não atenderiam ao conceito de insumo definido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (“Caso Anhambi”), nos termos da interpretação dada pela Coordenação-Geral de Tributação (“Cosit”) da RFB por meio do Parecer Normativo nº 5, de 17.12.2018 (“PN 2/18”) – e de outros atos administrativos.

No caso da glosa dos gastos referentes à representação comercial, ressalta que a Requerente é uma empresa que fabrica e comercializa diversos produtos da marca Nestlé, sendo que, para o desempenho de suas atividades, contrata representantes para garantir a distribuição de seus produtos em literalmente todo o território nacional, os quais são remunerados por meio de comissões, que compõem a base dos créditos por ela apurados. O próprio Fiscal admitiu que a representação comercial é relevante para o desempenho de suas atividades, tendo, porém, glosado os respectivos créditos com base em manifestações da RFB e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), a saber: PN 5/18; Nota nº 63, de 26.9.2018, da PGFN (“Nota 63/18”);

Resposta à Solução de Consulta nº 31, de 2.4.2020 (“SC Cosit 31/20”); Instrução Normativa nº 1.911, de 15.10.2019 (“IN 1.911/19”); e Instrução Normativa nº 2.121, de 20.12.2022 (“IN 2.121/22”).

Isso significa que a autuação não foi diretamente baseada nos termos do Acórdão proferido pelo STJ no Caso “Anhambi”, mas em interpretações que a RFB e a PGFN fizeram desse Acórdão, as quais desconsideram uma afirmação fundamental da tese fixada pelo STJ: os critérios de essencialidade ou relevância devem ser aferidos tendo em vista o desempenho da “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, sem qualquer limitação prévia.

Para embasar seu entendimento, reproduz trechos do voto do Ministro Relator naqueles autos, bem como de outras decisões daquela Corte.

Ocorre que a regulamentação levada a efeito pelo Poder Executivo – como é normal acontecer quando se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará – ainda se prende àquela antiga confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito destes a partir dos insumos (como no primeiro caso), e não das despesas.

Tal disciplina de creditamento foi veiculada pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, cuja ilegalidade foi reconhecida pelo STJ naqueles autos, segundo o entendimento de que insumo é aquele bem ou serviço essencial ou relevante para a atividade

econômica do contribuinte – entendimento esse que vem sendo adotado pela segunda instância administrativa – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme julgados que cita.

A Requerente tem por finalidade a “fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, estocagem, distribuição, importação, exportação, comércio e divulgação” de produtos variados, nos termos de seu objeto social, cujos produtos estão presentes em 99% das casas brasileiras, conforme exemplos que cita. Neste sentido, os representantes comerciais desempenham todas as etapas pertinentes à venda dos produtos, sem os quais não seria possível o recorde de capilaridade de suas operações.

No tocante aos gastos com consultoria, assessoria e administração, equivoca-se o Fisco de que eles estariam desassociados da fabricação de produtos alimentícios, uma vez que se trata de serviços de tecnologia e informática contratados para viabilizar a automatização de seus processos operacionais, cuja essencialidade e relevância são patentes. Cita jurisprudência da CSRF a respeito.

No tocante aos gastos com segurança, vigilância e escolta, trata-se de um amplo serviço de segurança cuja essencialidade (ou ao menos relevância) evidencia-se em razão da natureza de sua atividade empresarial. Cita jurisprudência do CARF a respeito.

No tocante aos gastos com serviços de reforma de paletes, defende que os paletes são usados durante todo o processo produtivo, e não apenas nas etapas posteriores à produção. E dado o seu desgaste, sua reforma é igualmente relevante, razão pela qual também defende o creditamento pelos gastos com conserto, restauração e blindagem. Cita jurisprudência da CSRF a respeito.

No tocante aos gastos com serviços externos e serviços prestados pela IBM Brasil, trata-se de serviços relacionados a softwares e tecnologia da informação, sendo que a Fiscalização glosou os créditos apenas por suposta ausência de comprovação de sua utilização integral no processo produtivo. Tal premissa não procede, uma vez esses serviços estão diretamente inseridos na operacionalização das atividades produtivas da Requerente, viabilizando a sua automatização.

Cita jurisprudência do CARF a respeito.

No tocante aos gastos com logística internacional, e considerando a natureza da atividade da Requerente, defende ser essencial para seu negócio a contratação de terceiros para a prestação de serviços indispensáveis de importação e exportação de mercadorias, incluindo a assessoria no desembaraço aduaneiro. Cita jurisprudência do CARF a respeito.

No tocante aos gastos com fornecimento de mão de obra, alega que se trata da contratação temporária de mão de obra terceirizada para ser utilizada em sua maioria no processo produtivo de sua fábrica em Araras/SP, defendendo o seu

creditamento, ou, ao menos, a realização de diligências para detalhamento da natureza desses gastos com mão de obra.

No tocante aos dispêndios com a empresa PHD Serviços de Engenharia, trata-se de serviços de supervisão de construção civil em diversos projetos realizados em sua unidade fabril de Araras/SP, os quais são indispensáveis ao seu processo produtivo, aumentando a sua capacidade operacional, conforme exemplos que cita. Cita também jurisprudência da CSRF a respeito.

Quanto às demais rubricas de créditos glosados (outros serviços), trata-se em sua maioria de serviços relacionados à engenharia, obras e construção civil, cujo direito ao crédito já foi demonstrado no item anterior, sendo aqui reiterado. Há também serviços com natureza de consultoria, assessoria e suporte técnico, também demonstrado no tópico consultoria, assessoria e administração. E quanto aos demais, também defende sua essencialidade e relevância no regular exercício de suas atividades.

ii) Aquisição de quatro itens com suposta alíquota zero Neste tópico, defende que a glosa é indevida porque os produtos em questão não estão sujeitos à alíquota zero das contribuições, como se verá.

a) Classificação fiscal NCM 0402.91.00 e o leite pré-condensado Apesar de a Fiscalização ter glosado créditos relativos à aquisição de leite précondensado, ela apontou o art. 1º, XI da Lei nº 10.925/2004, que reduz a zero as alíquotas sobre os leites fluidos (líquidos), sujeitos a determinados tratamentos, assim como leites em pó, bebidas lácteas e fórmulas infantis. No caso do leite pré-condensado, este passa por um processo de desidratação parcial a vácuo que o torna um tipo de leite concentrado, que não está sujeito à alíquota zero, conforme especificações dos artigos 389 e 390 do Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.031/2017. A própria RFB, através da Solução de Consulta COSIT nº 51/2009, considerou que o “leite fluido” não abrange o “leite concentrado”, de modo que as receitas com a venda destes sujeitam-se à tributação do PIS/COFINS. Irrelevante ao caso se os fornecedores tributaram ou não tais produtos, informação essa que inclusive está muitas vezes ausente das notas fiscais.

A título argumentativo, caso se entenda que a Impugnante não faz jus aos créditos básicos, que pelo menos o faça quanto aos créditos presumidos, com alíquota de 60% daquela, nos termos do art. 8º, §3º, inciso I da Lei nº 10.925/2004. Neste sentido, informa que o leite précondensado foi adquirido da Cooperativa Mista Agropecuária de Juscimeira Ltda.

b) Classificação fiscal NCM 0404.10.00 e o soro nanofiltrado A Fiscalização amparou a glosa no art. 1º, XIII da Lei nº 10.925/2004, aplicável ao “soro de leite fluido”, por entender que o “soro nanofiltrado liq granel” manteve as características daquele produto. Porém, a nanofiltração é um processo de separação por membranas que remove determinados sais, compostos orgânicos, sólidos etc. do meio filtrado, não tendo a Fiscalização demonstrado o por ela

alegado. Igualmente irrelevante ao caso se os fornecedores tributaram ou não tais produtos, informação essa que inclusive está muitas vezes ausente das notas fiscais. E a título argumentativo, caso se entenda que a Impugnante não faz jus aos créditos básicos, que pelo menos o faça quanto aos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

c) Classificação fiscal NCM 0901.11.10 e o crédito presumido da cadeia produtiva do café A Fiscalização entendeu que a Requerente não poderia tomar créditos em relação à aquisição de “café verde classe 7 3 N1”. Porém, como antes mencionado, existe o crédito presumido para produtos classificados na NCM 04, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/04, razão pela qual as glosas devem ser canceladas.

(d) Classificação fiscal NCM 3002.90.99 e o indicador biológico Sterikon 100 testes Glosaram-se os créditos tomados em relação ao “indicador biológico Sterikon 100 testes”, por suposta desconformidade com a previsão contida no artigo 1º, VI, da Lei 10.925/2004, referente a “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio”.

No entanto, equivocou-se mais uma vez a Fiscalização na vinculação entre os dois produtos, uma vez que o indicador biológico Sterikon não é um inoculante agrícola, pois este proporciona melhor desenvolvimento para as plantas, por auxiliar na fixação de elementos como o nitrogênio.

iii) Fretes

a) Fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos A glosa de créditos de fretes pela Fiscalização decorreu de três alegações que se revelam equivocadas: i) o art. 3º, IX da Lei 10.833/2003 deve ser interpretado de forma restritiva, se referindo apenas aos fretes nas vendas diretas aos clientes; ii) não seriam insumos os fretes na transferência de produtos prontos entre estabelecimentos da empresa; e iii) houve decisão judicial desfavorável à Requerente no Mandado de Segurança nº 0002576-96.2008.4.03.6100 com esse objeto.

No caso i), defende que o frete nas vendas não é apenas frete final (de entrega ao cliente), mas abrange também as operações intermediárias, integrando assim os custos de produção, conforme o Pronunciamento Técnico nº 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16), que contém as determinações para a atribuição de custos aos estoques. Os gastos com fretes são tratados como custos para fins contábeis, integrando o valor da mercadoria fabricada para revenda. Cita ampla jurisprudência do CARF nesse sentido. E para argumentar, tais gastos seriam pelo menos insumos de sua atividade produtiva, de modo análogo ao caso ii). Este abrange os fretes entre estabelecimentos da Requerente, incluindo os de produtos prontos, que, à luz de seu objeto social, mostram-se essenciais para que se concretize uma venda, sendo inclusive custos, como antes argumentado. Cita ampla jurisprudência do CARF a respeito. E no caso iii), informa que apresentou desistência da ação judicial em questão, que foi extinta sem julgamento de mérito

mediante decisão definitiva em 06.12.2018, razão pela qual não há coisa julgada em seu desfavor.

b) Operações que não são fretes na venda Foram glosados diversos créditos relativos a fretes segundo a mesma premissa errônea da Fiscalização de que somente os fretes finais dão direito a crédito, recusando-se essa possibilidade para os fretes com os CFOPs informados. Reiteram-se os argumentos apresentados no item anterior.

c) Conhecimentos de Transporte Eletrônicos cancelados Não foi realizada uma auditoria fiscal acurada por parte da Fiscalização, para que a Impugnante apresentasse documentação e esclarecimentos relativos ao suposto creditamento irregular, razão pela qual sua glosa deve ser cancelada.

d) Serviços externos – outros – análises laboratoriais Trata-se da importação de serviços de análises técnicas realizados pelos laboratórios da Nestlé Chile e Nestlé USA, com o objetivo de examinar alimentos e bebidas para verificar a sua conformidade com os padrões regulatórios e de segurança, em atendimento à legislação brasileira vigente sobre o tema. As invoices relativas a esses serviços de análise laboratorial foram fornecidas em atendimento à intimação.

iv) Energia Elétrica As glosas de créditos a esse título basearam-se em duas alegações: i) que somente a energia consumida permite o creditamento, excluindo-se os valores pagos a título de TUSD, CIP, Ressarcimento de ICMS; ICMS-ST; encargos, multas e “outros”; ii) que algumas notas fiscais escrituradas como dispêndios com energia elétrica correspondem a “película de polietileno”, não passível de creditamento.

Em relação ao caso i), defende que está legalmente obrigada a arcar com todos esses dispêndios para obter energia elétrica, cuja possibilidade de creditamento também foi prevista pelo CARF conforme julgado que cita.

E em relação ao caso ii), trata-se de “embalagem de transporte”, cujo direito ao crédito ampara-se pela extensa argumentação do tópico relativo aos “Insumos”.

Pelo exposto, requer o cancelamento integral das glosas de créditos realizadas e a improcedência do lançamento nos termos da fundamentação.

Conversão do julgamento em diligência A Recorrente pleiteia o integral cancelamento das glosas de créditos, pelos fundamentos expostos. Caso assim não se entenda, pleiteia a conversão do julgamento em diligência, para que sejam constatados em maiores detalhes os bens adquiridos, sua natureza e destinação às suas atividades, caso em que resguarda, desde já, o seu direito de formular quesitos a serem atendidos pela Fiscalização.

Por tudo o que foi exposto, requer o provimento da presente Impugnação, para reversão de todas as glosas e cancelamento do lançamento, com a consequente utilização dos créditos reconhecidos na apuração tributária e que foram objeto dos PER analisados no presente procedimento fiscal, sem a contagem do prazo

prescricional no período em que esses créditos estiveram atrelados aos Autos de Infração em questão. Alternativamente, requer a realização de diligências em respeito ao princípio da verdade real.

É o Relatório.

A impugnação foi julgada procedente em parte pela – 16ª TURMA/DRJ07, em sessão de 30 de julho de 2024, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2019 CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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.

O mesmo entendimento se aplica ao PIS/Pasep.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2019 NORMAS COMPLEMENTARES. ART 100 CTN. VINCULAÇÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

É dever do julgador administrativo de 1ª instância observar as normas infralegais editadas pela RFB em complemento à legislação tributária aplicável ao caso.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DISPENSA. LIVRE CONVENCIMENTO.

A Autoridade Julgadora pode indeferir o pedido de diligência que se mostre dispensável em razão de seu livre convencimento.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

MOTIVOS PARA A REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO: DIREITO AOS CRÉDITOS DE COFINS

(i) Primeiro grupo: a possibilidade de tomada de créditos em relação a insumos;

- (a) Rubricas 1.1 e 1.2: representantes comerciais;
- (b) Rubrica 1.3: consultoria, assessoria e administração;
- (c) Rubrica 1.4: segurança, vigilância e escolta;
- (d) Rubrica 1.5: serviços de reforma de paletes;
- (e) Rubrica 1.6: conserto, restauração e blindagem;
- (f) Rubricas 1.7 e 1.8: serviços externos e serviços prestados pela IBM Brasil;

- (g) Rubricas 1.9: logística internacional;
- (h) Rubricas 1.10: fornecimento de mão de obra;
- (i) Rubricas 1.11: dispêndios com a empresa PHD Serviços de Engenharia;
- (j) Demais itens: rubricas 1.12 a 1.42: outros serviços

(ii) Segundo grupo: a possibilidade de tomada de créditos em relação a fretes

- (a) Rubrica 2.1: frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (b) Rubrica 2.2: operações que não são de frete para venda;
- (c) Rubrica 2.3: conhecimentos de transporte eletrônicos cancelados;
- (d) Rubrica 2.4: serv.externos-outros – análises laboratoriais

(iii) Terceiro grupo: créditos em relação a produtos supostamente sujeitos a alíquota zero

- (a) Rubricas 3.2 e 3.3: classificação fiscal do soro nanofiltrado(NCM 0404.10.00) e do café verde classe 7 3 N1 (NCM 0901.11.10)
- (b) Rubrica 3.4: classificação fiscal 3002.90.99 e o indicador biológico Sterikon 100 testes

(iv) Quarto grupo: a possibilidade de tomada de créditos em relação a glosas referentes a “energia elétrica”

PEDIDO

Como conclusão de todo o exposto, a Recorrente pleiteia seja este Recurso Voluntário INTEGRALMENTE CONHECIDO E PROVIDO, para que se reforme parcialmente o v. acórdão recorrido e assim, seja determinada a REVERSÃO DE TODAS AS GLOSAS DE CRÉDITOS pretendidas pela Fiscalização e, conseqüentemente, sejam cancelados em sua totalidade os débitos remanescentes relativos aos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746.725133/2023-41.

Com a reversão das glosas e cancelamento das exigências, requer-se seja expressamente autorizada a utilização dos créditos reconhecidos na apuração tributária da Recorrente e que foram objeto dos PERs expressamente analisados no contexto desta autuação fiscal, a fim de que a Recorrente possa se ressarcir ou utilizar esses créditos para compensar débitos seus de tributos federais nos termos da legislação vigente, com o conseqüente afastamento de contagem da regra prescricional para utilização desses créditos nos períodos em que esses créditos se mantiveram atrelados aos Autos de Infração em questão, uma vez que, nesses períodos, a Recorrente se encontra impossibilitada de valer-se de seus créditos por conta desta autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Trata-se de lançamento decorrente de insuficiência de recolhimento do PIS/COFINS em razão da glosa de créditos da não cumulatividade, que serão analisados a seguir, utilizando-se a numeração do TVF:

3.2) Serviços utilizados como insumos

Itens 3.2.1 a 3.2.8, 3.2.11 e 3.2.12:

Nos itens 3.2.1 a 3.2.8, 3.2.11 e 3.2.12, abaixo descritos, o fundamento para a glosa dos créditos foi o entendimento da Fiscalização de que tais dispêndios não se enquadram no conceito de insumo do art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de acordo com a natureza do processo produtivo do contribuinte. Este novo conceito de insumo foi introduzido pela decisão do STJ no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, posteriormente regulamentado pela PGFN e RFB através dos seguintes atos normativos: Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFNMF, Parecer Normativo (PN) COSIT nº 05/2018, Instruções Normativas (IN) RFB nº 1.911/2019 e 2.121/2022, e Solução de Consulta COSIT nº 31/2020.

3.2.1. Representações de qualquer natureza 3.2.2. Serv. Distribuição Varejista RCA RC Distri 3.2.3. Serviços de Consultoria, Assessoria e Administração 3.2.4. Serviços de Vigilância, Segurança e Escolta 3.2.5. Serviços de Reforma de Paletes 3.2.6. Conserto, Restauração e Blindagem 3.2.7. Serviços Externos - Geral 3.2.8. Genérico – Serviços de Logística Internacional 3.2.11. Valores pagos à empresa PHD Serviços de Engenharia 3.2.12. Outros Serviços Utilizados como Insumos Objeto de Creditamento.

No entanto, a recorrente defende que tais créditos atendem aos critérios de essencialidade ou relevância por serem todos de extrema importância ao regular exercício de suas atividades, enquadrando-se no conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e interpretado pelo STJ.

Além disso, a recorrente descreve a natureza de seu objeto social, que inclui todo o processo de fabricação para posterior distribuição de produtos alimentícios na totalidade do território nacional – o que, no seu entendimento, justificaria plenamente a apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas supramencionadas. Segundo ela, os critérios de

essencialidade e relevância que norteiam o novo conceito de insumo devem ser aferidos de acordo com a atividade econômica desempenhada por cada contribuinte, sendo essa a tese principal da decisão do STJ no denominado “Caso Anhambí” que, a seu ver, não foi adotada quando de sua regulamentação pelo Poder Executivo. Do mesmo modo, a Autoridade Fiscal teria desconsiderado o ponto principal desse julgado da Corte, que diferencia o regime não cumulativo das contribuições sociais (PIS/Pasep e COFINS) dos regimes do IPI e do ICMS, construindo sua premissa de descabimento dos créditos apenas com base numa suposta interpretação equivocada da PGFN e RFB a esse respeito.

Por outro lado, a DRJ entendeu que as representações de qualquer natureza, incluindo as comerciais e o pagamento de comissões de vendas a representantes, foram excluídas do conceito de insumo:

Sendo assim, analisando mais detidamente as despesas com os serviços dos itens 3.2.1 a 3.2.8, 3.2.11 e 3.2.12, conclui-se que eles não se enquadram no conceito de insumo, do mesmo modo como entendido pela Autoridade Fiscal. Em todos esses serviços, sua natureza vincula-se a uma etapa anterior ou posterior do processo produtivo em si, ou se revela alheia à produção de bens em todas as suas etapas, não devendo por isso ser considerada “insumo do insumo”.

Como vimos, as representações de qualquer natureza, incluindo as comerciais e o pagamento de comissões de vendas a representantes, foram excluídas do conceito de insumo pelo próprio STJ, seguido pela PGFN e pela RFB nos seguintes atos: PN COSIT 05/2018 (itens 8, 17, 18 e 69), Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

O cerne desse entendimento está em que não geram crédito as despesas em setores administrativos, contábeis, jurídicos, comerciais, financeiros, estratégicos etc., razão pela qual houve a glosa dos valores pagos à empresa PHD Serviços de Engenharia, relacionados à construção civil, assim como dos serviços gerais a título de Outros Serviços Utilizados como Insumos (como digitação, tinturaria e lavanderia, jardinagem, manutenção e conservação de jazigos, administração de imóveis etc.). Do mesmo modo, glosaram-se corretamente os créditos relativos a: Serv. Distribuição Varejista RCA RC Distri; Serviços de Consultoria, Assessoria e Administração; Serviços de Vigilância, Segurança e Escolta; Serviços Externos – Geral; e Genérico – Serviços de Logística Internacional (incluindo assessoramento e desembaraço aduaneiro). Nesse último caso, trata-se ainda de gastos posteriores à finalização do processo de produção, assim como os gastos com os Serviços de Reforma de Paletes, e os de Conserto, Restauração e Blindagem (dos mesmos).

No entanto, feitos esses esclarecimentos sobre o acórdão supracitado, a Recorrente reitera abaixo os motivos acerca da essencialidade e relevância de cada uma das rubricas questionadas.

**(a) Representantes comerciais e (b) consultoria, assessoria e administração:
Rubricas 1.1, 1.2 e 1.3:**

A Recorrente reitera que é uma empresa que fabrica e comercializa diversos produtos da marca Nestlé. No desempenho de suas atividades, a Recorrente contrata representantes para garantir a distribuição de seus produtos em todo o território nacional. Esses representantes são remunerados por meio de comissões, as quais foram consideradas na base de cálculo creditável do PIS e da Cofins sob as rubricas “representação de qualquer natureza” (1.1) e “serv distribuição varejista RCA RC distri” (1.2).

No entanto, a DRJ entendeu que tais gastos não considerados insumos para a atividade da recorrente: “gastos com veículos, 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”.

Nesse sentido, a recorrente reitera que os representantes comerciais desempenham todas as etapas pertinentes à venda dos produtos (em verdade, pode-se até dizer que a Recorrente apenas produz as mercadorias porque ela tem a quem vender – e ela só tem a quem vender por conta dos representantes comerciais).

os representantes comerciais desempenham todas as etapas pertinentes à venda dos produtos (em verdade, pode-se até dizer que a Recorrente apenas produz as mercadorias porque ela tem a quem vender – e ela só tem a quem vender por conta dos representantes comerciais). Os representantes comerciais:

- angariam esforços para prospectar novos clientes para a Recorrente;
- realizam a análise de crédito desses potenciais clientes, para verificar se eles possuem condições para firmar relações sólidas e solventes;
- retiram os pedidos (os quais servem de base para a produção dos bens pela Recorrente), negociando preços, prazos de entrega etc. A retirada de pedidos demanda que o representante comercial tenha um vasto conhecimento sobre os produtos da Recorrente bem como sobre as práticas de mercado e teorias e práticas de administração e gestão;
- recebem as quantias dos clientes e auxiliam todos os procedimentos necessários para que as mercadorias sejam entregues.

O que se vê é que as atividades desempenhadas pelos representantes comerciais são técnicas e necessárias para a boa condução das atividades da Recorrente – tanto é verdade que os representantes comerciais desempenham atividade essencial, que tal atividade se encontra regulamentada pela Lei nº 4.886, de 9.12.1965 (“Lei 4.886/65”).

44. Caso a Recorrente deixe de contratar os representantes comerciais (i.e., caso esse gasto seja “subtraído”), haveria afetação direta nas atividades de “distribuição e comércio”, previstas em seu contrato social. Isso significa que os

gastos com representantes comerciais, se submetidos ao “teste da subtração”, mostram-se, na verdade, essenciais (ou, ao menos, relevantes – como reconhecido pela Fiscalização) ao desenvolvimento das atividades da Recorrente, caracterizando-se, portanto, como “insumo” creditável para fins de PIS e Cofins.

Por outro lado, em relação aos serviços de consultoria, assessoria e administração, a DRJ entendeu que tais despesas possuem natureza eminentemente comercial e dissociada da produção alimentícia segundo o caráter da essencialidade e relevância, razão pela qual não se caracterizam como insumo. No item 78 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título.

Nesse sentido, a Fiscalização questionou os créditos apropriados em relação à contratação de serviços de consultoria e assessoria prestados pelas empresas Hahntel S.A., Interação Resíduos Ltda., Stefanini Consultoria e Assessoria em Informática S.A., Tech Mahindra Serviços de Informática S.A., TG Mais Serviços de Tecnologia e RH Ltda. e Top of Mind IT Service Ltda.

No entanto, a recorrente defende que as despesas com consultoria, assessoria e administração viabilizam a automatização dos processos, nas quais são essenciais e relevantes ao desempenho de sua atividade econômica (inclusive as de cunho industrial) e, portanto, são passíveis de creditamento:

A maior parte desses serviços está relacionada à assessoria com serviços de tecnologia e informática, os quais são contratados para viabilizar a automatização de processos operacionais internos da Recorrente, inclusive para o gerenciamento de controles produtivos – que precisam ser automatizados para garantir sua adequação à atual dinâmica do setor produtivo, que é altamente tecnológico.

Sem prejuízo da inexistência, já detalhada anteriormente, de qualquer limitação à apropriação de créditos do PIS e da Cofins em relação a gastos dissociados das etapas de produção ou prestação de serviços, fato é que tais serviços são essenciais e relevantes ao funcionamento da Recorrente, ao contrário do que decidiu o v. acórdão recorrido.

Isso porque permitem a operacionalização tecnológica do seu core business e a integração das áreas da empresa - garantindo, por exemplo, o gerenciamento de controles produtivos. Basta imaginar que, sem a contratação de assessoria tecnológica, a Recorrente estaria impossibilitada de vincular, de forma automatizada e dinâmica, o funcionamento de suas unidades fabris ao complexo sistema de controle de estoque, o qual sofre intermitentes alterações de acordo com o altíssimo volume de vendas da empresa.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170. Assim,

considerando o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que está correta a conclusão da DRJ em relação aos itens supracitados.

Isso porque os serviços de representação comercial consistem em despesas incidentes na comercialização de produtos já produzidos pela recorrente, ou seja, são custos pós-produção. Portanto, consoante o disposto nos parágrafos 55 e 168, “c”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, as despesas com serviços de representação comercial não podem ser consideradas insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Nesse sentido, devem ser mantidas, portanto, as glosas relativas a serviços de representação comercial, em razão de consistirem em gastos posteriores à finalização do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Ademais, as despesas incorridas nos setores administrativos da pessoa jurídica não consistem em custos aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros e, conseqüentemente, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Dessa forma, em que pese o esforço da recorrente, verifica-se que as despesas com representantes comerciais, consultoria, assessoria e administração, são de natureza eminentemente comercial e dissociada da produção alimentícia segundo o caráter da essencialidade e relevância, razão pela qual não se caracterizam como insumo.

Portanto, não há como reconhecer tal crédito uma vez que são atividades administrativas, sem muitas peculiaridades que envolvam especificamente as atividades da recorrente. Além disso, não são considerados insumos para a atividade da recorrente os gastos com comissão de vendas a representantes.

Nesse sentido, as representações de qualquer natureza, incluindo as comerciais e o pagamento de comissões de vendas a representantes, foram excluídas do conceito de insumo pelo próprio STJ, seguido pela PGFN e pela RFB nos seguintes atos: PN COSIT 05/2018 (itens 8, 17, 18 e 69), Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

Pelo exposto, correta a glosa de créditos dos itens supracitados.

(c) Rubrica 1.4: segurança, vigilância e escolta

A DRJ entendeu que a contratação de mão de obra somente se considera insumo se ela for utilizada na atividade produtiva da empresa, mas não na execução de serviços de vigilância, segurança e escolta, conforme PN COSIT nº 05/2018 (itens 17, 69, 129). Além disso, por se tratar nesse caso de dispêndios necessários à viabilização da mão de obra, seu creditamento está vedado pela mesma norma (itens 133 e 134). No item 88 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título.

Nesse sentido, a Fiscalização glosou créditos apurados em relação a gastos com a contratação de serviços de segurança, vigilância e escolta valendo-se, novamente, do entendimento de que somente seria possível o creditamento em relação a serviços vinculados ao processo produtivo.

No entanto, a recorrente reitera que não utiliza um único método de segurança no curso da atividade econômica, mas sim vários meios e serviços que, somados, garantem a segurança de uma gama de partes afetadas pela sua operação. No caso da Recorrente, os serviços de segurança possuem um escopo tão abrangente que podem, em síntese, assegurar suas fábricas e setores produtivos, bem como seus centros de distribuição, nos quais estão localizados funcionários e seu estoque:

Dito isso, tem-se que empresas do porte da Recorrente não utilizam um único método de segurança no curso da atividade econômica, mas sim vários meios e serviços que, somados, garantem a segurança de uma gama de partes afetadas pela sua operação. No caso da Recorrente, os serviços de segurança possuem um escopo tão abrangente que podem, em síntese, assegurar suas fábricas e setores produtivos, bem como seus centros de distribuição, nos quais estão localizados funcionários e seu estoque.

Todo esse aparato de segurança é, diferentemente do que decidiu o v. acórdão recorrido, essencial (ou, ao menos, relevante) ao exercício de suas atividades, seja na regularidade do transporte de mercadorias; seja no monitoramento das fábricas e centros de distribuição contra furtos e roubos do patrimônio da Recorrente – já que, sem tais coberturas, a Recorrente não poderia desenvolver suas atividades econômicas.

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e repercutido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS 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.

Os dispêndios devem atender ao requisito da necessidade quando a eventual supressão individual dos mesmos consegue impactar significativamente ou inviabilizar a realização das atividades da empresa. Da mesma forma, o requisito da relevância é evidenciado no momento em que a eventual retirada dos insumos consegue interferir diretamente na qualidade do produto elaborado ou do serviço prestado pela empresa.

Tal entendimento decorre da aplicação do "teste de subtração", utilizado pelo STJ nº julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR como mecanismo para revelar a imprescindibilidade ou importância do item para a completa e adequada prestação do serviço.

Nesse diapasão, os “gastos com segurança, vigilância e escolta”, são realizados para garantir a lucratividade da operação, em face de eventual furto ou acidente. Desta forma, não devem ser consideradas como insumos nos termos do inciso II, art. 3º, das Lei nº 10.637, de 2002

e 10.833, de 2003 e do entendimento exposto pelo STJ nº Recurso Especial nº 1.221.170-PR, pois não são imprescindíveis à prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, nem interferem na qualidade desse serviço.

Ademais, a ausência do serviço de segurança, vigilância e escolta não impossibilita a atividade da recorrente. Portanto, esses gastos não se adequam aos critérios de essencialidade ou relevância.

Assim, aplicando o parecer RFB nº 5, de 2018, esses gastos não geram créditos.

(d) Rubrica 1.5: serviços de reforma de paletes

A Fiscalização glosou os créditos de PIS e Cofins apropriados pela Recorrente sobre os gastos com a contratação de serviços para reforma de paletes, sob o fundamento de que esses gastos não estariam vinculados ao processo produtivo (nos termos do TVF: “os serviços de reforma de paletes são serviços destinados a reforma de produtos (paletes) utilizados no processo de armazenamento e transporte de produto. Ou seja, são produtos utilizados em um processo posterior à produção do bem destinado à venda”).

Trata-se de gasto relativo a bem utilizado no armazenamento e transporte do produto, ou seja, em um processo posterior à produção do bem destinado à venda e totalmente dele dissociado, seja de acordo com o critério da essencialidade ou da relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 5, 17, 56 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), a Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

No item 101 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título.

No entanto, verifica-se que os pallets são estrados confeccionados em madeira, metal ou plástico e viabilizam a fixação da carga, otimizando o seu transporte e movimentação. Justamente em virtude de sua finalidade, os pallets são bens utilizados – e que se desgastam – ao longo do processo produtivo, sem, contudo, integrar fisicamente o produto, razão pela qual costumam ser classificados como bens de uso e consumo.

Dessa forma, a jurisprudência da CSRF reconhece o direito à tomada de créditos de PIS e Cofins sobre paletes, dada relevância para a atividade de contribuintes que desenvolvem processos produtivos:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES.

EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. 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 diretamente 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. A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada de crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam: i) a importância dos paletes para a preservação dos produtos exportados, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos (artefatos de couro, cuja delicadeza é de conhecimento geral) destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final no exterior; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.”(Acórdão 9303-012.172; julgado pela 3ª Turma em 21.10.2021 – Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

Assim, não há dúvidas quanto ao direito ao crédito sobre as despesas dessa natureza, já que os paletes não são exclusivamente utilizados em etapa posterior à produção, bem como pelo fato de os paletes serem relevantes para as atividades da Recorrente, pois são indispensáveis à manutenção da mercadoria até a operação de venda. Importante destacar que a utilização dos paletes leva invariavelmente a desgaste ao longo do processo produtivo, e, por isso, os serviços necessários para reformá-los são igualmente relevantes e podem ser creditados pelo PIS e pela Cofins.

Assim, considerando que o objeto social da recorrente abrange, dentre outros, a “fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, estocagem, distribuição, importação, comércio e divulgação de produtos alimentícios e bebidas em geral”, verifica-se que os custos/despesas incorridos com a reforma de pallets enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

(e) Rubrica 1.6: conserto, restauração e blindagem

Sustenta a recorrente em relação as despesas com conserto, restauração e blindagem:

A Fiscalização questionou – e o v. acórdão recorrido manteve a glosa – os créditos apropriados pela Recorrente sobre gastos com conserto, restauração e blindagem de equipamentos diversos, ao entendimento de que não teriam relação com a atividade de fabricação de produtos alimentícios e que, consequentemente, não seriam essenciais ou relevantes às suas atividades.

Considerando a linha de argumentação utilizada pelo v. acórdão recorrido, convém novamente fazer referência aos argumentos acima expostos neste Recurso Voluntário, no sentido de que não houve limitação pelo STJ ao creditamento de PIS e Cofins apenas sobre determinadas atividades dos contribuintes. Deve-se analisar a essencialidade e relevância à luz da atividade econômica desempenhada, qualquer que seja ela.

Dito isso, os dispêndios com remessa de bens para reparo ou conserto se mostram extremamente relevantes ao processo produtivo, pois não há dúvidas quanto à inutilidade de um bem defeituoso. Seu reparo e conserto mostraram-se imprescindível para que o respectivo bem possa novamente ser utilizado nas atividades da empresa, impactando por completo sua capacidade operacional de geração de novas receitas.

No entanto, verifica-se que tais despesas não se caracterizam como insumo, consoante análise do PN COSIT nº 05/2018 (itens 5, 17, 56 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), a Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

Ademais, a ausência conserto, restauração e blindagem não impossibilita a atividade da recorrente. Portanto, esses gastos não se adequam aos critérios de essencialidade ou relevância.

Isso porque os gastos com conserto, restauração e blindagem estão completamente desvinculados da atividade da recorrente, não sendo, portanto, insumos intrinsecamente relacionados à sua atividade-fim e caracterizados pelos critérios da essencialidade e relevância.

(f) Rubricas 1.7 e 1.8: serviços externos e serviços prestados pela IBM Brasil

A Fiscalização glosou créditos de PIS e Cofins apropriados em relação a despesas com a contratação de serviços diversos relacionados a softwares e à área de Tecnologia da Informação (“TI”) (vide item 3.2.7 do TVF – Serv. Externos-Geral), inclusive aqueles prestados pela empresa IBM Brasil – Indústria, Máquinas e Serviços Ltda. (“IBM”), os quais possuem natureza similar, ainda que tenham sido tratados em item distinto do TVF (vide item 3.2.9 do TVF – Despesas com Serviço Prestado pela IBM Brasil).

3.2.7. Serviços Externos - Geral Trata-se de despesas com serviços de informática importados da empresa DXC TECHNOLOGY SERVICES LCC, que o contribuinte informa referirem-se a todos os segmentos da atividade empresarial, o que abrange inclusive atividades não diretamente vinculadas à produção, mas apenas a seu eventual escoamento, como nas áreas comercial, financeira e estratégica. Por não se ter como discriminar a sua aplicação direta na produção das demais, de acordo com a documentação apresentada, tais despesas foram glosadas, por falta de previsão legal para seu creditamento.

No item 122 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.8. Genérico – Serviços de Logística Internacional Trata-se de serviços de administração operacional e coordenação logística de importação e exportação, incluindo assessoramento e desembaraço aduaneiro, firmados com a empresa INDAIÁ LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA. Do mesmo modo, tais gastos não se consideram insumos, por estarem separados do processo produtivo e serem a ele posteriores.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 17 e 24), assim como as Soluções de Consulta COSIT nº 43/2017 e 241/2017.

No item 132 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

3.2.9. Genérico – Despesas com Serviço Prestado pela IBM Brasil Trata-se de serviços de informática prestados pela IBM Brasil à autuada, com a descrição do item como "GENÉRICO" e a descrição complementar "H20-SAP APP. DEVELOPMENT".

Pela documentação apresentada (um documento em inglês), não é possível verificar qual serviço foi adquirido e sua efetiva aplicação no processo produtivo, razão pela qual o crédito correspondente foi glosado.

No item 139 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título, cujo detalhamento se encontra no Anexo relativo a este item.

Por outro lado, a recorrente defende que:

que ambos os serviços buscam otimizar processos internos diversos da Recorrente, especialmente o gerenciamento de controles produtivos e de estoque de mercadorias, conforme comprovado pelas invoices acostadas às fls.

105/116 e da Participation Letter às fls. 129-136.

74. Esses documentos não deixam dúvidas quanto à natureza dos serviços prestados e sua aplicação, de modo que, existindo dúvida por parte do v.

acórdão recorrido quanto a esse ponto, deveria ter sido determinada a conversão do julgamento em diligência.

75. No mais, a contratação de serviços relacionados a software e TI está diretamente inserida no contexto da operacionalização de atividades produtivas da Recorrente, na medida em que viabilizam a automatização de uma série de processos imprescindíveis ao regular exercício de sua atividade-fim. O CARF já admitiu a tomada de créditos sobre dispêndios com programas de computador utilizados na atividade operacional da empresa:

Nesses itens 3.2.9 e 3.2.10, o fundamento para as glosas de créditos foi o entendimento da Fiscalização de não ter sido possível aferir, pela documentação apresentada pela Intimada, se os serviços de informática contratados da IBM Brasil e se a mão de obra terceirizada contratada foram efetivamente aplicados no processo produtivo da Impugnante, caso em que poderiam ser enquadrados como insumos.

Por outro lado, a recorrente reitera a legitimidade de ambos os créditos, argumentando que os serviços de informática permitem a automatização de suas atividades produtivas em todas as suas etapas.

De fato, a Autoridade Fiscal reconhece a possibilidade de creditamento dos referidos dispêndios em ambos os casos, desde que comprovada a sua utilização integral no

processo produtivo do contribuinte. Ao longo do procedimento fiscal, foram emitidas intimações para esse fim, cujo atendimento serviu de base ao presente lançamento.

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pela IBM Brasil, verifica-se que a recorrente apresentou apenas um contrato em inglês sem maiores especificações de sua natureza, sendo ainda informada na EFD a descrição do respectivo item como GENÉRICO, e sua descrição complementar como H20-SAP APP. DEVELOPMEN, e tendo a própria Recorrente alegado que os serviços abrangem diversos setores de seu negócio, incluindo os administrativos e comerciais.

E no caso da mão de obra, a recorrente apresentou contrato firmado com a RANDSTAD BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA, relativo à contratação de mão de obra temporária. Porém, a documentação apresentada não logrou comprovar de forma cabal a caracterização da natureza de insumo dos referidos gastos, constando das planilhas descrições genéricas e mesmo indicativas de atividades alheias a da produção de bens, como "SERV TECNICO SEGURANCA DO TRABALHO" e "SERV SEGURANCA E ESCOLTA". A descrição complementar do serviço indica que não se trata substituição/contratação de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda.

Além disso, considerando que os lançamentos de PIS e de Cofins decorrem de diferenças apuradas das contribuições sociais resultantes de descontos indevidos de créditos da não cumulatividade, restaria ao sujeito passivo a comprovação desses créditos e das alegações suscitadas.

Diante dessas considerações, está correta a fiscalização ao concluir que as atividades identificadas no Anexo, com utilização de mão de obra temporária, não estão relacionadas diretamente à atividade de produção de alimentos, não se enquadrando no conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/Cofins.

Portanto, correta a glosa de créditos também dos itens supracitados.

(g) Rubricas 1.9: logística internacional

A recorrente aduz que:

(..) também apurou créditos de PIS e Cofins em relação às despesas incorridas com a contratação de terceiros para a prestação de serviços indispensáveis à importação e exportação de mercadorias, inclusive o assessoramento com desembaraço aduaneiro. A Fiscalização considerou que tais dispêndios corresponderiam apenas a despesas com logística, as quais, segundo seu entendimento, não poderiam gerar créditos dessas contribuições por estarem dissociados do processo produtivo da empresa.

Frise-se que essa linha de argumentação do v. acórdão recorrido já foi devidamente endereçada neste Recurso Voluntário, motivo pelo qual os tópicos abaixo apenas enfatizam a essencialidade e a relevância das despesas incorridas.

Como já dito, a Recorrente é conhecida empresa que integra um dos maiores grupos de fabricação e distribuição de produtos variados, os quais estão

indiscutivelmente presentes na vida de 99% dos brasileiros, com recorde de capilaridade das operações. Em outras palavras, a Recorrente faz operações com clientes espalhados por todo o território nacional, de modo que, em se tratando de produtos importados, é essencial para a sua atividade contar com prestadores de serviços que realizem o desembarque das cargas, registrem a documentação no sistema da RFB (Siscomex Mantra), procedam o despacho aduaneiro das mercadorias, de modo a garantir que a nacionalização das mercadorias aconteça de forma ágil e sem entraves.

O seu escopo está ligado à contratação de serviços que viabilizem o próprio procedimento de nacionalização de bens, como o assessoramento com desembaraço aduaneiro. Essa constatação fica evidente na análise do Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Recorrente e a Indaiá Logística Internacional Ltda. (fls. 117-128).

Assim, no tocante aos gastos com logística internacional, e considerando a natureza da atividade, a recorrente defende ser essencial para seu negócio a contratação de terceiros para a prestação de serviços indispensáveis de importação e exportação de mercadorias, incluindo a assessoria no desembaraço aduaneiro.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, trata-se de serviços de administração operacional e coordenação logística de importação e exportação, incluindo assessoramento e desembaraço aduaneiro, firmados com a empresa INDAIÁ LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA. Do mesmo modo, tais gastos não se consideram insumos, por estarem separados do processo produtivo e serem a ele posteriores.

Dessa forma, conforme PN COSIT nº 05/2018 (itens 17 e 24), bem como as Soluções de Consulta COSIT nº 43/2017 e 241/2017, correta a glosa de créditos dos itens supracitados.

(h) Rubricas 1.10: fornecimento de mão de obra

A Fiscalização questionou os créditos apropriados pela Recorrente com a contratação de mão de obra terceirizada, nos termos do Contrato de Prestação de Serviços anexado às fls. 137-148, sob o entendimento de que “não é possível saber se a mão de obra contratada foi empregada diretamente nas atividades de produção de bens (que permitiria o creditamento do dispêndio) ou em qualquer outra atividade meio da empresa, como na área de administração, por exemplo, onde não é possível o crédito”.

Trata-se da contratação de mão de obra temporária para atender à necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou acréscimo extraordinário de serviços. De acordo com o PN COSIT nº 05/2018 (itens 125, 126 e 129), somente se permite o crédito com gastos na terceirização de mão de obra se esta for empregada diretamente na produção dos bens – o que não pode ser comprovado pela documentação apresentada pela Intimada, havendo inclusive a descrição complementar do serviço na EFD-Contribuições como "SERV TECNICO SEGURANCA DO TRABALHO" ou "SERV SEGURANCA E ESCOLTA", claramente

dissociado da área produtiva. No item 150 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título.

No tocante aos gastos com fornecimento de mão de obra, alega que se trata da contratação temporária de mão de obra terceirizada para ser utilizada em sua maioria no processo produtivo de sua fábrica em Araras/SP, defendendo o seu creditamento, ou, ao menos, a realização de diligências para detalhamento da natureza desses gastos com mão de obra.

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

No tocante aos dispêndios com a empresa PHD Serviços de Engenharia, trata-se de serviços de supervisão de construção civil em diversos projetos realizados em sua unidade fabril de Araras/SP, os quais são indispensáveis ao seu processo produtivo, aumentando a sua capacidade operacional, conforme exemplos que cita. Cita também jurisprudência da CSRF a respeito.

Quanto às demais rubricas de créditos glosados (outros serviços), trata-se em sua maioria de serviços relacionados à engenharia, obras e construção civil, cujo direito ao crédito já foi demonstrado no item anterior, sendo aqui reiterado. Há também serviços com natureza de consultoria, assessoria e suporte técnico, também demonstrado no tópico consultoria, assessoria e administração. E quanto aos demais, também defende sua essencialidade e relevância no regular exercício de suas atividades.

A recorrente defende a legitimidade de ambos os créditos, argumentando que os serviços de informática permitem a automatização de suas atividades produtivas em todas as suas etapas, bem como que a mão de obra contratada de forma temporária foi utilizada em sua unidade fabril de Araras/SP.

De fato, a Autoridade Fiscal reconhece a possibilidade de creditamento dos referidos dispêndios em ambos os casos, desde que comprovada a sua utilização integral no processo produtivo do contribuinte. Ao longo do procedimento fiscal, foram emitidas intimações para esse fim, cujo atendimento serviu de base ao presente lançamento.

Assim, a Recorrente solicita a realização de diligências para verificação do alegado, em obediência ao princípio da verdade material. No entanto, a esse respeito, consideramos que o trabalho realizado pela Fiscalização esclareceu todos os pontos que resultaram nas glosas de créditos aqui analisadas, acompanhado de planilhas com dados detalhados dos valores correspondentes e sua origem na EFD-Contribuições, conforme arquivos anexos ao TVF intitulado.

Sendo assim, a controvérsia em questão está sendo aqui julgada com fundamento em dois aspectos: um de natureza conceitual, referente ao conceito de insumo, à luz das normas da RFB aplicáveis ao objeto e que vinculam o presente julgamento; e o outro de natureza processual, referente à demonstração probatória do alegado na peça recursal nesta fase do contencioso administrativo.

Pelo exposto, nos termos dos artigos 16, § 4º e 18 do Decreto nº 70.235/1972, entendo desnecessária a realização de diligências, razão pela qual indefiro o seu pedido.

(i) Rubricas 1.11: dispêndios com a empresa PHD Serviços de Engenharia

A Recorrente apurou créditos de PIS e Cofins sobre valores pagos à empresa PHD Engenharia Industrial e Serviços Ltda. (“PHD”), a título de prestação de serviços profissionais relacionados à construção civil, nos termos do Contrato de Prestação de Serviços Especializados de fls. 149-161.

No entanto, a recorrente reitera que de acordo com a Cláusula Primeira desse Contrato, a PHD prestou serviços de supervisão de construção civil em diversos projetos realizados na unidade fabril da Recorrente localizada no Município de Araras (conforme também indicado no Anexo I do instrumento contratual).

O cerne desse entendimento está em que não geram crédito as despesas em setores administrativos, contábeis, jurídicos, comerciais, financeiros, estratégicos etc., razão pela qual houve a glosa dos valores pagos à empresa PHD Serviços de Engenharia, relacionados à construção civil, assim como dos serviços gerais a título de Outros Serviços Utilizados como Insumos (como digitação, tinturaria e lavanderia, jardinagem, manutenção e conservação de jazigos, administração de imóveis etc.).

Dessa forma, a Fiscalização considerou que esses gastos não gerariam créditos de PIS e Cofins pelo fato de os respectivos serviços supostamente não integrarem o processo produtivo, o que evidenciaria a ausência de essencialidade e relevância.

Trata-se de gastos com serviços profissionais de supervisão de construção civil para realização de diversos projetos, prestados pela empresa PHD SERVIÇOS DE ENGENHARIA, e que não têm qualquer relação com a atividade fabricação de produtos alimentícios, acordo com o critério da essencialidade ou da relevância.

Citam-se o PN COSIT nº 05/2018 (itens 17 e 69) e a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39). No item 162 do TVF consta tabela com os valores das glosas a esse título.

Portanto, correta a glosa de créditos dos itens supracitados.

(j) Demais itens: rubricas 1.12 a 1.42: outros serviços

A Fiscalização questionou ainda uma série de créditos apropriados pela Recorrente, denominados “outros serviços utilizados como insumos objeto de creditamento”, os quais possuem diversas naturezas, conforme especificado no recurso voluntário:

Ref.	Item	Valor glosado (R\$)
1.12	Engenharia e congêneres	455.153,73
1.13	Execução obras de construção civil	315.127,90
1.14	Serviços de desenhos técnicos	92.400,00
1.15	Serv. isolamento térmico	65.802,01
1.16	Serviço técnico em edificações	57.627,03

1.17	Elaboração de projeto de engenharia	42.062,99
1.18	Serviço proj. execut. estrutura metálica A0	32.310,01
1.19	Serv. manutenção de elevadores	28.390,17
1.20	Serv. exec. obra civil – redes SP	9.865,56
1.21	Serv. exec. obra civil rodapé 10cm	5.685,95
1.22	Serv. proj. executivo concreto armado A1	2.744,00
1.23	Programação	98.795,04
1.24	Suporte técnico em informática	10.901,22
1.25	Serviço técnico meio ambiente segurança	65.304,23
1.26	Serviço técnico de supervisor campo	38.337,99
1.27	Serviço de planejamento de controle	3.950,00
1.28	Tintura e lavanderia	2.800.472,96
1.29	Limpeza manutenção jardins	941.230,96
1.30	Medicina veterinária e zootecnia	139.387,00
1.31	Licenciamento ou cessão de direito	90.004,01
1.32	Agenc. corret. intermed. títulos	42.421,10
1.33	Administração de imóveis	25.955,96
1.34	Digitação	16.637,45
1.35	Serv. jardinagem	7.735,19
1.36	Inspeção ambiental veicular	5.525,00
1.37	Administração em geral – exceto imóvel	4.348,76
1.38	Manutenção e conservação de jazigo	4.283,30
1.39	Auditoria	3.095,83
1.40	Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras es	2.900,01
1.41	Serv. viagem custos extras	1.947,00
1.42	Carpintaria e serralheria	1.840,00

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

Nesse ponto, a Fiscalização limitou-se a afirmar, de maneira genérica, que todos os gastos estariam “nitidamente, desvinculados da atividade de produção de bens ou prestação de serviços”, de modo que não seriam essenciais ou relevantes para fins de tomada de créditos de PIS e Cofins – e esse entendimento foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Grande parte desses créditos (especialmente os itens 1.12, 1.13, 1.14, 1.15, 1.16, 1.17, 1.18, 1.19, 1.20, 1.21 e 1.22, da tabela acima)

referem-se a dispêndios com serviços relacionados a engenharia, obras e construção civil, cujo direito ao crédito já foi demonstrado no item “(i) Rubricas 1.11:

dispêndios com a empresa PHD Serviços de Engenharia” deste Recurso Voluntário, razão pela qual a Recorrente reitera seus argumentos, como se aqui estivessem transcritos.

Além disso, também há diversos gastos de natureza de consultoria, assessoria e suporte técnico (vide itens 1.23, 1.24, 1.25, 1.26 e 1.27, da tabela acima), cujo direito ao crédito também já foi demonstrado no item “(b) Rubrica 1.3: consultoria, assessoria e administração” deste Recurso Voluntário, razão pela qual a Recorrente reitera seus argumentos, como se aqui estivessem transcritos.

Por fim, quanto aos demais gastos questionados (itens 1.28, 1.29, 1.30, 1.31, 1.32, 1.33, 1.34, 1.35, 1.36, 1.37, 1.38, 1.39, 1.40, 1.41 e 1.42, da tabela acima), a Recorrente esclarece que, ao contrário do que foi decidido pelo v.

acórdão recorrido, tais créditos também atendem aos critérios de essencialidade ou relevância por serem todos de extrema importância ao regular exercício de suas atividades, enquadrando-se no conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e interpretado pelo STJ.

No entanto, verifica-se que os itens supracitados não se enquadram no conceito de insumo. Isso porque em todos esses serviços, sua natureza vincula-se a uma etapa anterior ou posterior do processo produtivo em si, ou se revela alheia à produção de bens em todas as suas etapas, não devendo por isso ser considerada “insumo do insumo”, conforme detalhado pela DRJ.

Assim, verifica-se que tais despesas não se caracterizam como insumo, consoante análise do PN COSIT nº 05/2018 (itens 5, 17, 56 e 69), a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF (itens 38 e 39), a Solução de Consulta COSIT nº 31/2020, assim como as IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, VII e VIII) e nº 2.121/2020 (art. 176, § 2º, XI e XII).

Dessa forma, verifica-se que os demais itens “rubricas 1.12 a 1.42: outros serviços” estão completamente desvinculados da atividade da recorrente, não sendo, portanto, insumos intrinsecamente relacionados à sua atividade-fim e caracterizados pelos critérios da essencialidade e relevância.

Pelo exposto, correta a glosa de créditos dos itens supracitados.

(ii) Segundo grupo: créditos em relação a fretes

O segundo grupo compreende despesas incorridas pela Recorrente com fretes, as quais foram segregadas pela Fiscalização em quatro itens:

Ref.	Item	Valor glosado (R\$)
2.1	Transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica	284.546.091,70
2.2	Operações que não são de frete para venda	24.308.614,02
2.3	Conhecimentos de transporte eletrônicos cancelados	762.373,89
2.4	Serv.externos-outros – análises laboratoriais	1.193.311,7

(a) Rubrica 2.1: frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica

Em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, no âmbito administrativo já se encontra pacificado que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 217 Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Dessa maneira, como as Súmulas Carf são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão, as glosas devem ser mantidas.

(b) Rubrica 2.2: operações que não são de frete para venda

A Fiscalização alegou que a Recorrente não poderia ter apurado créditos de frentes em relação a operações envolvendo determinados Códigos Fiscal de Operações e de Prestações (“CFOPs”), pois esses CFOPs não estariam estritamente relacionados à venda ao consumidor:

Código CFOP	Descrição CFOP
5556	Devolução de compra de material de uso ou consumo
5202, 6202	Devolução de compra para comercialização
5411, 6411	Devolução e compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
5201, 6201	Devolução de compra para industrialização ou produção rural
5921, 6921	Devolução de vasilhame ou sacaria
1202, 2202, 3202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
1411, 2411	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
2201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
1410	Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária
5927	Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração
5908, 6908	Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação
5915, 6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
5920, 6920	Remessa de vasilhame ou sacaria
5934	Remessa simbólica de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado
6603	Ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária
5909, 6909	Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato ou locação

Código CFOP	Descrição CFOP
1909, 2909	Retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato ou locação
5916, 6916	Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
1921, 2921	Retorno de vasilhame ou sacaria
5907	Retorno simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

O que se percebe é que a Fiscalização partiu da mesma interpretação explanada no item anterior, qual seja: apenas seria possível o aproveitamento de créditos em relação ao “frete final”. O frete não poderia ser considerado insumo, tampouco poderia ser aproveitado em operações que não correspondessem a uma venda final.

Tanto isso é verdade que, no v. acórdão recorrido, ambas as alegações foram tratadas de modo conjunto (vide itens “i” e “ii” do tópico referente aos créditos sobre frete).

Por isso, as razões pelas quais essas premissas do v. acórdão recorrido são incorretas foram tratadas acima, e devem ser igualmente consideradas quando da análise da glosa dos créditos apurados em relação a esses CFOPs, reformando-se o v. acórdão recorrido nesse ponto.

No entanto, tendo em vista que os lançamentos de PIS e de Cofins decorrem de diferenças apuradas das contribuições sociais resultantes de descontos indevidos de créditos da não cumulatividade, restaria ao sujeito passivo a comprovação desses créditos e das alegações suscitadas.

Ademais, como bem detalhado pela DRJ, entendo que está correta a fiscalização ao concluir que as atividades acima identificadas, não estão relacionadas diretamente à atividade da recorrente, não se enquadrando no conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/Cofins.

(c) Rubrica 2.3: conhecimentos de transporte eletrônicos cancelados

A recorrente defende que:

Nesse ponto, a Fiscalização limitou-se a alegar que a Recorrente teria se apropriado de fretes referentes a conhecimentos de transporte que teriam sido cancelados, sem maiores explicações. O v. acórdão recorrido, por sua vez, afirmou que caberia à própria Recorrente apresentar prova em sentido contrário para contradizer essa acusação.

No entanto, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, é evidente que a Fiscalização não realizou a auditoria fiscal de forma acurada, mediante a solicitação de maiores informações e documentos a respeito do creditamento supostamente irregular, preterindo o direito de defesa da Recorrente. O ônus probatório, nesse caso, é da própria Fiscalização, motivo pelo qual deve ser reformado o v. acórdão recorrido para que essas glosas sejam canceladas.

No entanto, face ao comando dos atos normativos da RFB que regulam o tema – PN COSIT nº 05/2018 (itens 5 e 56), IN RFB nº 1.911/2019 (art. 172, § 2º, V) e IN RFB nº 2.121/2021 (art. 176, § 2º, V), não procede a alegação da Recorrente de que não foi feita auditoria para apuração da situação dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos cancelados, porque essa informação foi obtida de sua escrituração contábil-fiscal, sem a apresentação por ela de prova em contrário.

(d) Rubrica 2.4: serv.externos-outros – análises laboratoriais

A recorrente sustenta que:

Conforme explicado em sede de Impugnação, esse item, na verdade, não trata de valores de frete. A Fiscalização alegou que não seria “possível saber quais serviços foram adquiridos e onde eles foram aplicados, não sendo possível classificar os dispêndios”. Conforme a Recorrente informou durante a fiscalização, esses dispêndios estão relacionados a serviços tomados de empresas do Grupo localizadas no Chile (“Nestlé Chile”) e Nestlé nos Estados Unidos (“Nestlé USA”).

Esses dispêndios referem-se à importação de serviços de análises técnicas realizados pelos laboratórios da Nestlé Chile e Nestlé USA, denominados Nestlé Quality Assurance Center (“NQAC”), os quais têm o objetivo de examinar

alimentos e bebidas para verificar a conformidade com os padrões regulatórios e de segurança dos alimentos no intuito de atender a legislação brasileira vigente sobre o tema.

Essa contratação decorre da necessidade da Recorrente de contar com equipes especializadas em serviços de análises distintas como químicas, microbiológicas e de corpos estranhos e focadas nos mais diversos seguimentos em que atua. A Recorrente, por ser fabricante de alimentos, está sujeita a diversas normas (rigorosas) de controle de qualidade de seus produtos, as quais estabelecem padrões de manipulação das mercadorias e exigem a realização de testes para que o insumo possa ser industrializado e, posteriormente, comercializado na forma de produto acabado.

Nesse contexto, a Recorrente é obrigada a contratar serviços de análise laboratorial com o objetivo de atestar a qualidade de tudo aquilo que envolve seu processo produtivo, e as invoices relacionadas à prestação desses serviços foram fornecidas no momento da intimação sobre o tema.

Frise-se que, novamente, o v. acórdão recorrido limitou-se a alegar que caberia à Recorrente comprovar a natureza dos serviços prestados, em absoluta descon sideração ao ônus probatório que cabe ao ente público responsável pelo lançamento do crédito tributário.

Diante disso, é evidente que, em oposição ao entendimento do v. acórdão recorrido, caberia à Fiscalização apresentar documentos que evidenciassem a impossibilidade de apropriação de créditos sobre serviços de análise laboratorial.

Já que isso não foi feito, deve ser reconhecido que os serviços de análise laboratorial são essenciais e relevantes para garantir que a Recorrente fabrique seus bens em conformidade com as previsões legais, garantindo-se a qualidade do produto e o atendimento das normas consumeristas e sanitárias dos órgãos reguladores. Esses serviços, portanto, são insumos relacionados à atividade de produção da Recorrente e devem gerar créditos de PIS e Cofins, reformando-se o v. acórdão recorrido nesse ponto.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente alega tratar-se de serviços laboratoriais prestados por NESTLE USA INC., porém sem anexar em sua defesa qualquer outra documentação que comprove o alegado, tendo sido fornecida à Fiscalização apenas uma “invoice” sem qualquer detalhamento a esse respeito. Nesse sentido, verifica-se que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido.

Portanto, correta a glosa de créditos também deste item.

Terceiro grupo: créditos em relação a produtos supostamente sujeitos a alíquota zero

O terceiro grupo é composto por glosas de créditos apurados em relação a bens supostamente sujeitos a alíquota zero das contribuições sociais. A impossibilidade de tomada de crédito nos casos em que os bens ou serviços se sujeitam às contribuições pela alíquota zero decorre das previsões contidas nos artigos 3º, §2º, inciso II, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, refletidos no artigo 195 da IN 1.911/19 e artigo 160 da IN 2.121/22.

No caso dos autos, a Fiscalização entendeu que deveriam ser glosados os créditos apurados em relação às aquisições de bens classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”):

Ref.	NCM	Base legal apontada como violada	Produto
3.1	0402.91.00	Artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 23.7.2004 (“Lei 10.925/04”) e artigo 540, inciso X, da IN 1.911/19	“leite fluído pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano”
3.2	0404.10.00	Artigo 1º, inciso XIII e §1º da Lei 10.925/04 e artigo 540, inciso XII, da IN 1.911/19	“soro de leite fluído a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano”
3.3	0901.11.10	Artigo 1º, inciso XXI, da Lei 10.925/04 e artigo 540, inciso XXI, da IN 1.911/19	“café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da TIPI”
3.4	3002.90.99	Artigo 1º, inciso VI, da Lei 10.925/04 e artigo 540, inciso VI, da IN 1.911/19	“inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI”

Em relação a: (a) Rubricas 3.2 e 3.3: classificação fiscal do soro nanofiltrado(NCM 0404.10.00) e do café verde classe 7 3 N1 (NCM 0901.11.10), verifica-se que a Fiscalização glosou créditos referentes à aquisição de “soro nanofiltrado liq granel”, pela alegação de que o produto estaria sujeito à alíquota zero prevista no artigo 1º, inciso XIII e §1º, da Lei 10.925/04 para “soro de leite fluído”. Nesse sentido, a Fiscalização também indicou que a Recorrente não poderia tomar créditos em relação à aquisição de “café verde classe 7 3 N1.

No entanto, a recorrente defende que:

fato é que, quanto à aquisição de “soro nanofiltrado liq granel”, a Recorrente demonstrou que a nanofiltração é um processo de separação por membranas que remove determinados sais, compostos orgânicos, sólidos etc. do meio filtrado. Para que fosse possível questionar a tomada de crédito em relação a esses dispêndios, seria necessário que o v. acórdão recorrido demonstrasse que o produto adquirido manteve as características do “soro de leite fluído” beneficiado pela alíquota zero, o que não foi feito.

Além disso, a Recorrente também demonstrou que a legislação tributária prevê um regime específico de crédito presumido para os produtos questionados, nos termos do artigo 8º, da Lei 10.925/04, o qual foi destacado nos tópicos acima. Contudo, o v. acórdão recorrido também não explicitou, de modo específico, os motivos pelos quais essas mercadorias não poderiam se beneficiar desse crédito presumido.

A Recorrente, então, encontra-se impossibilitada de rebater o entendimento do v. acórdão recorrido a esse respeito, já que não foram explicitadas as razões pelas quais se considerou que os produtos de código NCM 0404.10.00 estariam sujeitos

à alíquota zero do PIS e da Cofins, tampouco os motivos de impossibilidade de beneficiamento do crédito presumido de PIS e Cofins.

De todo modo, a fim de preservar o regular exercício de seu direito de defesa, a Recorrente enfatiza a regularidade dos créditos apropriados e reitera e ratifica os argumentos detalhados em sua Impugnação quanto a esses produtos.

145. Nesse ponto, também vale ser destacado que eventual tributação equivocada por parte dos fornecedores não prejudicam o direito de crédito da Recorrente – o que foi expressamente reconhecido pelo v. acórdão recorrido, no seguinte trecho: “A Impugnante defende ainda a irrelevância, na espécie, do fato de o fornecedor ter ou não tributado os produtos. Realmente, deve-se considerar a alíquota aplicável ao produto de acordo com a norma vigente, e não o fato contingente de a operação ter ou não sido tributada por eventual descumprimento daquela norma”.

Por outro lado, em relação a: (b) Rubrica 3.4: classificação fiscal 3002.90.99 e o indicador biológico Sterikon 100 testes, verifica-se que a Fiscalização questionou, também, os créditos tomados em relação ao “indicador biológico Sterikon 100 testes”, alegando que esse creditamento estaria em desconformidade com a previsão contida no artigo 1º, inciso VI, da Lei 10.925/04, a qual estabelece a aplicação de alíquota zero para “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio”.

Nesse sentido, a recorrente defende que:

Ocorre que, ao contrário do que foi decidido pelo v. acórdão recorrido, os inoculantes são produtos capazes de proporcionar melhor desenvolvimento para as plantas, por auxiliar a fixação de elementos (como o nitrogênio) e, assim, contribuem para transformá-los em “alimento” para a planta. O produto adquirido pela Recorrente, por outro lado, foi um indicador biológico Sterikon – e não um inoculante agrícola. A Fiscalização, mais uma vez, não realizou a devida vinculação entre o produto adquirido pela Recorrente e o produto para o qual há previsão de alíquota zero do PIS e da Cofins, o que foi indevidamente corroborado pelo v. acórdão recorrido.

Portanto, diante dos esclarecimentos acima e da deficiência probatória e de motivação da Fiscalização quanto a esse ponto, deve ser parcialmente reformado o v. acórdão recorrido para se cancelar as glosas referentes a esse item.

Portanto, em relação ao terceiro grupo: “créditos em relação a produtos supostamente sujeitos a alíquota zero”, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/996 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

3.3) Aquisições de produtos com alíquota zero A Autuada adquiriu mercadorias classificadas nos códigos NCM 3002.90.99, 0402.91.00, 0404.10.00 e 0901.11.10,

de acordo com as notas fiscais de aquisição, as quais estão sujeitas à alíquota zero, em conformidade com a Lei nº 10.925/2004, art. 1º, incisos VI, XI, XIII e XXI, abaixo:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005) VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) XIII - soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013) Por sua vez, a Impugnante alega que os produtos adquiridos não possuem alíquota zero, conforme sua argumentação a seguir, que reproduzimos após a descrição concatenada dos referidos NCM, obtida da tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

1) NCM 0402.91.00: "04: Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos. 04.02: Leite e creme de leite (nata), concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes. 0402.9: - Outros: 0402.91.00: -- Sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes " Defesa: o produto adquirido é o "leite pré-condensado", um tipo de "leite concentrado" não sujeito à alíquota zero, que se distingue do "leite fluido" para fins de tributação, consoante Solução de Consulta COSIT nº 51/2009.

2) NCM 0404.10.00: "04: Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos. 04.04: Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições. 0404.10.00: - Soro de leite, modificado ou não, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes " Defesa: o produto adquirido é o "soro nanofiltrado liq granel", que passa por um processo de nanofiltração que o torna distinto do "soro de leite fluido", este sim sujeito à alíquota zero.

3) NCM 0901.11.10: "09: Café, chá, mate e especiarias. 09.01: Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção. 0901.1: - Café não torrado: 0901.11: -- Não descafeinado 0901.11.10: Em grão " Defesa: o produto adquirido "café verde

classe 7 3 N1” beneficia-se do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, aplicável à cadeia produtiva do café.

4) NCM 3002.90.99: 30 - Produtos farmacêuticos. 30.02 - Sangue humano; sangue animal preparado para usos terapêuticos, profiláticos ou de diagnóstico; antissoros, outras frações do sangue e produtos imunológicos, mesmo modificados ou obtidos por via biotecnológica; vacinas, toxinas, culturas de microrganismos 3002.90 - - Outros 3002.90.9 - Outros 3002.90.99 - Outros Defesa: o produto adquirido é o “indicador biológico Sterikon 100 testes”, que se distingue dos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio”, estes sim sujeitos à alíquota zero. No caso das alegações relativas aos dois primeiros produtos (NCM 04), entendemos que os argumentos despendidos não afastam a aplicação àquelas mercadorias dos códigos NCM em questão, que foram inclusive utilizados por seus fornecedores. No caso da alegação do quarto produto (NCM 3002.90.99), não há maiores informações nos autos que esclareçam os detalhes técnicos dos produtos efetivamente adquiridos, de modo que a informação disponível – o código NCM utilizado por seu fornecedor – faz prova a favor do alegado pelo Fisco.

E no caso do terceiro produto (NCM 0901.11.10), a Recorrente pleiteia a aplicação a ele do crédito presumido, assim como aos dois primeiros casos, na hipótese de não se lhes aplicar o crédito básico.

A esse respeito, vemos o que dispõem os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, com as alterações que estavam vigentes no ano calendário de 2019:

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 nºs 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade

agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura , 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; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)(...)§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) Com base nessa última disposição (§ 2º), foi editada a Instrução Normativa SRF nº 660/2006, dispondo “sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004”.

Esse ato sofreu algumas alterações posteriormente, de forma que na época dos fatos que interessam ao presente processo estavam em vigor as seguintes disposições:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; b) 12.01 e 18.01;

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

(...) Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

(...)Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real; II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

(...)§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)Observa-se dos dispositivos acima (Lei e Instrução Normativa) que a suspensão do PIS e da Cofins está condicionada apenas à hipótese de:

o adquirente ser agroindustrial, apure o IRPJ pelo Lucro Real e utilize como insumo o produto adquirido;

os vendedores serem pessoa física, cooperado pessoa física, pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, cooperativa de produção agropecuária e cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos como insumo na fabricação de determinados produtos; que não haja revenda.

A Impugnante defende ainda a irrelevância, na espécie, do fato de o fornecedor ter ou não tributado os produtos. Realmente, deve-se considerar a alíquota aplicável ao produto de acordo com a norma vigente, e não o fato contingente de a operação ter ou não sido tributada por eventual descumprimento daquela norma.

Verificando as informações dos autos, constatamos no Arquivo não paginável anexo ao TVF, intitulado Anexo 3.3 (Aquisições prod. com alíquota zero), que o produto NCM 0402.91.00 foi adquirido de COMAJUL COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DE JUSCIMEIRA LTDA, o produto NCM 0404.10.00 foi adquirido de LATICINIOS TIROLEZ LTDA, assim como o produto NCM 0901.11.10 foi adquirido de ROBUSTA COFFEE EXPORTACAO E COMERCIO DE CAFE LTDA.

De acordo com as normas supracitadas que regem a apuração do crédito presumido, somente está comprovado o direito ao crédito presumido com alíquota de 60% para o produto com a NCM 0402.91.00, vendido à Impugnante

por cooperativa agropecuária com suspensão do PIS/COFINS. No caso dos demais produtos (NCM 0404.10.00 e 0901.11.10), ou são comercializados com alíquota zero – caso que não permite o crédito básico –, ou o são com suspensão das contribuições sociais – caso que permite o crédito presumido, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos nas normas acima, que incluem a natureza específica do seu respectivo fornecedor, o que não foi comprovado nestes autos.

Sendo assim, entendemos que é cabível a apuração do crédito presumido apenas para os produtos adquiridos pela Recorrente com o código NCM 0402.91.00.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ em relação aos itens supracitados.

(iv) Quarto grupo: glosas referentes a “energia elétrica”

As glosas deste grupo foram baseadas em duas alegações. A primeira é que a Recorrente poderia se creditar apenas do valor correspondente à “energia consumida”, excluindo-se valores pagos a título de TUSD, CIP, Ressarcimento de ICMS; ICMS-ST; encargos e multas e “outros”. A segunda é que algumas notas fiscais escrituradas como dispêndios com energia elétrica correspondem a “película de polietileno”, que não seria passível de creditamento.

No entanto, a recorrente reitera que:

Em relação à primeira alegação, a Recorrente está legalmente obrigada a arcar com esses dispêndios para usufruir da energia elétrica.

A Recorrente não pode simplesmente deixar de pagar o valor de TUSD e CIP, por exemplo. A Recorrente tem de pagar o valor integral da cobrança que lhe é encaminhada, em atenção aos normativos reguladores que disciplinam a matéria.

Portanto, todo o custo incorrido com energia elétrica é passível de creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso III da Lei 10.833/03 – como já decidido pelo CARF:

“Como se verifica, o uso do sistema de distribuição remunerado pela TUSD e a aquisição de energia elétrica de agentes produtores/comercializadores são operações indissociáveis. Nesta modalidade, sem um não existe o outro, ou seja, a aquisição de energia elétrica pelo Consumidor Livre depende da ação de ambos os agentes, o que, a nosso ver, permite dizer que a aquisição de energia elétrica é uma operação resultante e só existe em razão da junção de ambas as operações, de modo que os valores pagos a título de TUSD possuem natureza de pagamento de aquisição de energia elétrica. [...]

Assim, quanto a legislação de PIS/COFINS permite do desconto de créditos em relação a ‘energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica’, no caso do Consumidor Livre, devem se entender incluídos os custos com a TUSD.”

(Acórdão 3401.003.096, julgado em 23.2.2016 – Redator designado Augusto Fiel Jorge D'Oliveira)¹⁵⁶. O caso examinado pelo CARF levou em conta que os consumidores livres (tal como a Recorrente) têm de arcar com todos os custos

acessórios atrelados ao consumo da energia elétrica. A Recorrente, na condição de consumidora livre, não pode deixar de pagar os encargos e tarifas imputados pelos fornecedores da energia – de modo que todos os custos atrelados a essas aquisições devem ser computadas na base creditável. Deve-se afastar, portanto, a glosa realizada pela Fiscalização em relação aos gastos com energia elétrica.

Em relação à segunda alegação, a Fiscalização identificou que houve um erro na escrituração de determinados gastos – que foram equivocadamente escriturados como energia elétrica, mas corresponderam, de fato, a outros dispêndios. A Fiscalização reconheceu que o fato de a nomenclatura da rubrica ter sido preenchida de forma equivocada não impede o direito ao creditamento, mas entendeu que, a despeito disso, a Recorrente não poderia se creditar de gastos com “película de polietileno 508 x 0,045mm”, por se tratar de “embalagem de transporte” (que não poderia ser considerada um “insumo”, por estar desvinculada das atividades de produção da Recorrente).

Acontece que, como elaborado ao longo deste Recurso Voluntário, o STJ decidiu que serão considerados insumos os bens que estejam essenciais ou relevantes às atividades econômicas do contribuinte – independente da natureza dessas atividades. No caso, a película de polietileno é um filme plástico, termo encolhível (i.e., que encolhe se submetido à temperatura), utilizado para formar um fardo com seis unidades de garrafas de bebidas lácteas. A película envolve as seis unidades e é submetida a um forno de encolhimento, no qual o plástico encolhe e acondiciona as unidades juntas, formando um fardo/pacote.

Ou seja, segundo a recorrente, todos os valores cobrados nas faturas deveriam permitir o creditamento, tais como TUSD, CIP, Ressarcimento de ICMS; ICMS-ST; encargos, multas e “outros”, pois está legalmente obrigado a arcar com eles para obter energia elétrica.

Por outro lado, de acordo com o TVF, somente permitem o crédito as despesas com aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento da empresa.

Ademais, para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Dessa forma, tal entendimento encontra-se pacificado no âmbito do CARF, consoante análise da Súmula 224, vejamos:

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Diante do exposto, correta a glosa de créditos também deste item.

Conclusão

Diante todo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos serviços de reforma de pallets (Rubrica 1.5).

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro