



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



**Processo nº** 16349.000082/2009-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.092 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS DE DESPACHANTE.

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

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

FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, adotando todas as reversões de glosas de crédito realizadas pela diligência fiscal nos relatórios 112-20 e 114-20 e revertendo outras glosas de crédito no que diz respeito a todo 2º trimestre de 2008, conforme abaixo: - alcoômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico); - serviços de despachante aduaneiro na importação; - frete de produtos acabados para outro estabelecimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira no tocante ao frete entre estabelecimentos. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para que sobre o valor a ser ressarcido seja aplicada SELIC, iniciado após escoado o prazo de 360 dias para análise do pedido. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que votou por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

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

## **Relatório**

Trata-se de PER/DCOMP apresentando pela ELEVA, incorporada pela BRF, para requerer ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo vinculados à receitas de exportação no 2º trimestre de 2008.

Proferido o despacho com o indeferimento do pedido de ressarcimento diante da falta de apresentação de provas durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade para a discussão do indeferimento, julgado improcedente pela d. DRJ. Interposto o recurso voluntário, este E. CARF proferiu resolução n. 3402-000.395, para realização de diligência e análise dos créditos.

O auto de infração do processo n. 11516.722955/2012-70 foi trazido na íntegra aos autos.

Como resultado da determinação de diligência, a unidade de origem elaborou informação fiscal, fls. 4.678-4.700, como resultado da auditoria dos créditos, realizando as mesmas glosas de créditos efetuadas no auto de infração, processo n. 11516.722955/2012-70, tendo como fundamentação as Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004. Ao fazer isso, copiou no relatório de diligência, como fundamento das glosas, o termo de verificação fiscal do auto de infração, com todas as glosas lá descritas, como produtos de limpeza, serviços de despachante, controle de praga, etc. tudo porque não são consumidos por contato direto com o produto fabricado. Ainda, ao copiar, trouxe os argumentos das glosas e ajustes nos créditos presumidos da agroindústria, os quais não são objeto do presente pedido de ressarcimento.

Ainda, a autoridade fiscal também fez questão de observar que a BRF Foods apresentou o PER/DCOMP, mas como no mês de abril/2008 há créditos da ELEVA, e da BRF são apenas dos meses de maio e junho, entendeu que a BRF não poderia ter pleiteado créditos da ELEVA, porque são créditos de pessoas distintas, devendo ser formulados em pedidos separados. Esse ponto será retomado abaixo.

A Recorrente se manifestou em fls. 4.713-4.719.

Diante da multiplicidade de processos e da superveniência do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e publicação do Parecer Normativo COSIT n. 05/2018, a RFB produziu informação fiscal (fls. 4.772-4.775) reunindo todos os processos por conexão, pois tratam de créditos embasados nos mesmos documentos fiscais. Com isso, em razão de orientação interna da DISIT RF09, na qual os processos em diligência devem ser retornados ao CARF para a análise dos créditos de acordo com o novo cenário jurisprudencial, opinou pelo retorno dos processos ao CARF para que, à luz das modificações e do julgamento do STJ, determine quais os critérios a RFB deve observar para esclarecer as possíveis dúvidas remanescentes do colegiado.

Os processos listados para a reunião por conexão eram os Processos nº 16349.000087/2009-61, 16349.000081/2009-93, 16349.000086/2009-16, 16349.000080/2009-49, 16349.000089/2009-50, 16349.000083/2009-82, 16349.000088/2009-13, 11516.722955/2012-70 (auto de infração dos créditos não ressarcíveis).

Com o retorno dos autos para o CARF, o ilustre Presidente da 3ª Seção de Julgamento Rodrigo da Costa Pôssas proferiu despacho (fls. 4.775-4.777) reunindo todos os processos, adicionando o processo 16349.000082/2009-38, para que todos fossem distribuídos ao mesmo Conselheiro, Winderley Moraes Pereira, por prevenção. Na oportunidade, assentou que todos os processos terão a análise dos mesmos documentos, pois compreendem os mesmos períodos, e que os processos 11516.722955/2012-70 (auto de infração) e processo 16349.000082/2009-38, tiveram a apuração do crédito do período, com base nas IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004:

Trata-se de retorno de diligência requerida na Resolução 3402-000.395, de 12/11/2014, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

A diligência foi no sentido de que o órgão de origem analise todos os documentos acostados aos autos no momento da manifestação de inconformidade, além dos que estão em posse do recorrente, e produza relatório conclusivo acerca da existência do

crédito pleiteado, com ciência ao recorrente e abrindo-lhe prazo de 30 dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Cumprida a diligência, os autos foram devolvidos ao CARF com a Informação Fiscal de fls. 4.678 a 4.700 e com a manifestação do contribuinte às fls. 4.713/4.719.

De outro lado, na Informação Fiscal constante dos autos dos processos 16349.000087/2009-61, 16349.000081/2009-93, 16349.000086/2009-16, 16349.000080/2009-49, 16349.000089/2009-50, 16349.000083/2009-82, 16349.000088/2009-13 e 11516.722955/2012-70, em face de resoluções neles proferidas, cuja cópia foi juntada às fls. 4.772/4.774, a DRF em Florianópolis/SC elaborou o quadro a seguir, sugerindo que todos os processos nele constantes sejam analisados em conjunto porque tratam de créditos embasados nos mesmos documentos fiscais, a fim de que não ocorram análises divergentes.

<b>QUADRO 1- Listagem de processos relacionados que devem ter julgamento conjunto (art. 6º, I, do Anexo II do RICARF)</b>						
	Período	PER/tributo	Nº do processo	Relator que consta da Resolução	Resolução	Folha da Resolução
1	1º trim 2008	COFINS (NT MI)	16349.000087/2009-61	Jean Cleuter Simões Mendonça	3401-000.862 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	421
2	1º trim 2008	COFINS (Exp)	16349.000081/2009-93	Tatiana Midori Migiyama	3202-000.184 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	428
3	1º trim 2008	PIS/Pasep (NT MI)	16349.000086/2009-16	Jean Cleuter Simões Mendonça	3401-000.861 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	423
4	1º trim 2008	PIS/Pasep (Exp)	16349.000080/2009-49	Jean Cleuter Simões Mendonça	3401-000.859 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	425
5	2º trim 2008	COFINS (NT MI)	16349.000089/2009-50	Jean Cleuter Simões Mendonça	3401-000.864 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	441
6	2º trim 2008	COFINS (Exp)	16349.000083/2009-82	Winderley Morais Pereira	3201-000.512 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	449
7	2º trim 2008	PIS/Pasep (NT MI)	16349.000088/2009-13	Jean Cleuter Simões Mendonça	3401-000.863 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	419
8	2º trim 2008	PIS/Pasep (Exp)	16349.000082/2009-38	DISOR-CEGAP-CARF-CA03		
9	1º e 2º trim 2008	AUTO DE INFRAÇÃO	11516.722955/2012-70	Winderley Morais Pereira	3201-000.642 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	3784

Para tanto, informa que cabe a aplicação do disposto no art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, dada a conexão entre os processos.

Consta da referida Informação Fiscal que:

a) o processo 11516.722955/2012-70 trata de glosa de créditos não ressarcíveis, de saldos da incorporada transferidos para a incorporadora e de infrações à legislação tributária no período (1º e 2º trimestres de 2008);

b) no processo 11516.722955/2012-70, assim como no processo 16349.000082/2009-38, que se encontrava na Disor-Cegap-CARF-CA03, foi realizada a apuração do crédito do período, com base nas IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004, sendo que todos os demais tratam de créditos solicitados em PER;

c) o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, com rito de recurso repetitivo, vinculante a todas as instâncias administrativas, considerou ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, da Secretaria da Receita Federal, e definiu novos critérios a serem adotados na aferição de crédito relativos ao conceito de insumo, baseados na essencialidade ou relevância, rechaçando os critérios do imposto de renda, do IPI, do contato direto com o produto e outros;

d) em face da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, editada com o objetivo de delimitar a extensão e o alcance do julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da RFB, foi editado o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, que alterou totalmente o conceito de insumo no âmbito da RFB, a fim de dar cumprimento à decisão do STJ;

e) orientação por mensagem Notes, da DISIT/RF09, de 25/01/2019, estabelece que os processos em diligência que necessitem de análise de crédito envolvendo o conceito de insumos sejam retornados ao CARF para que, a par das modificações da legislação informadas, decorrentes de julgamento do STF, determine quais os critérios a observar para esclarecer as possíveis dúvidas remanescentes do colegiado.

Assim, este processo, bem como os demais listados no quadro acima, foram devolvidos ao CARF.

Os processos 11516.722955/2012-70 e 16349.000083/2009-82 foram encaminhados ao Conselheiro Winderley Morais Pereira em 24/03/2019.

No caso dos processos 16349.000087/2009-61, 16349.000086/2009-16, 16349.000089/2009-50 e 16349.000088/2009-13, o Relator originário, ex-Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça, não mais integra nenhum dos colegiados do CARF.

Quanto ao processo 16349.000081/2009-93, a Relatora originária, Conselheira Tatiana Midori Migiyama, passou a integrar a 3ª Turma da CSRF.

O processo em epígrafe (16349.000082/2009-38), de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, retornou de diligência e foi movimentado, em 14/06/2019, à Dipro/Cojul/3ª Seção/4ª Câmara.

Referido Conselheiro, antes integrante da 2ª TO/4ª Câmara/3ª Seção de Julgamento, foi designado novamente Conselheiro, desta feita para integrar a 2ª TO/3ª Câmara/3ª Seção de Julgamento (Portaria SE/MF 459, de 02/10/2018). Como os processos 16349.000083/2009-82 e 11516.722955/2012-70 foram sorteados ao Conselheiro Winderley Morais Pereira em 28/05/2014 e em 14/05/2015, respectivamente, ou seja, em datas anteriores ao retorno do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, aquele (Winderley) tornou-se prevento para julgar todos os processos vinculados ao mesmo procedimento fiscal, por trimestre, a teor do § 2º do art. 6º do Anexo II do RICARF.

Ante o exposto, determino a distribuição do presente processo ao Conselheiro Winderley Morais Pereira, para julgamento em conjunto com os processos conexos 11516.722955/2012-70 e 16349.000083/2009-82.

Com a reunião dos processos para a relatoria do ilustre conselheiro Winderley Morais Pereira, nova resolução foi proferida, n. 3301-001.294, fls. 4.478-4.480, para converter o julgamento em diligência para que, à luz do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, realize a verificação dos valores de créditos pleiteado pela Recorrente, podendo fazer as diligências e intimações complementares que julgar necessárias.

Como resultado da diligência, a RFB elaborou a Informação Fiscal nº 112-2020, fls. 5.685-5.719, considerando diversas despesas como insumos já de acordo com o novo cenário do conceito de insumos, alinhando-se ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018. No entanto, houve manutenção de algumas glosas, como insumos sujeitos à suspensão ou alíquota zero das contribuições, fretes entre estabelecimentos, serviços de despachante na importação e exportação, bem como aquisições de lenha de pessoa física, conforme análise mais detalhada no voto.

Saliente-se que os créditos ora analisados foram apurados pela ELEVA, incorporada pela BRF em 30/04/2009. Com isso, o agente fiscal esclarece que apenas o mês de abril/2008 será analisado nestes autos, visto que os meses de maio e junho de 2008 já foram apurados pela própria BRF. Com isso, sustentou que a incorporadora (BRF) deveria ter apresentado um pedido de ressarcimento relativo ao 2º trimestre de 2008 de suas próprias operações, deixando para a ELEVA o pedido de abril/2008.

A fiscalização informa que houve auditoria dos créditos de PIS e COFINS na incorporadora para todo o ano-calendário de 2008 nos processos 11516.720812/2013-12 e outros. Com isso, afirma que os créditos dos meses de maio e junho de 2008 apurados pela BRF foram analisados nesses processos específicos.

Informa que o processo 11516.720812/2013-12 já foi definitivamente julgado pelo CARF, em sede de Recurso Especial na Câmara Superior de Recursos Fiscais e juntou aos autos a **informação fiscal nº 114-2020** (fls. 5.667-5.684) para apurar o resultado do julgamento.

Acompanhando a informação fiscal elaborada em sede de diligência, a fiscalização elaborou novas planilhas em excel para discriminar item a item, nota por nota, as glosas de insumos e fretes mantidas (arquivos não pagináveis).

A Recorrente se manifestou em fls. 5.726-5.737, contestando as glosas mantidas, conforme síntese abaixo:

- Quanto à análise relativa apenas aos mês de abril/2008, contesta o argumento fiscal afirmando que a incorporação representa uma sucessão de empresas, sendo que a incorporada é extinta. A incorporadora passa a desenvolver a empresa anterior, assumindo todas as obrigações fiscais;

- Argumenta que o PER se refere ao 2º trimestre de 2008, sendo correta a transmissão de um único PER para o trimestre, tendo em vista que a empresa incorporada foi extinta;

- Sustenta inovação operada na diligência fiscal, com a indevida supressão de instância, na medida em que tal alegação não foi arguida e nem apreciada pela Delegacia de origem;

- Argumenta a possibilidade de apurar créditos sobre as despesas com frete, pois a remessa dos produtos fabricados para outros estabelecimentos e centros de distribuição são essenciais para uma posterior venda, possibilitando uma melhor distribuição dos produtos vendidos;

- Afirma que o gasto com transporte de alimentos se enquadra no conceito de insumos firmado no REsp n. 1.221.170/PR, considerando-se a necessidade de atender exigências técnicas e sanitárias previstas em normas expedidas pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde;

- Os centros de distribuição da Recorrente constituem parte essencial do processo de venda dos produtos, integrando as operações de venda;

- Quanto aos bens utilizados como insumo, discute a glosa relacionada com os bens tributados à alíquota zero das contribuições. Neste ponto, argumenta que os créditos são vinculados à receita de exportação, devendo-se considerar o art. 149, § 2º, I, da Constituição, que assegura que as receitas de exportação não estão sujeitas às contribuições;

- Também argumenta que possui o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei n. 10.925/2004 apurados sobre os insumos tributados por alíquota zero, pugnando pelo percentual de 60% para apuração do crédito presumido;

- Argumenta, com isso, que todos os bens utilizados como insumo na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, devem dar direito à crédito no percentual de 60%;

- Quanto aos serviços utilizados como insumos, sustenta que os serviços de despachante aduaneiro nas operações de importação se enquadram no conceito de insumos firmado no REsp n. 1.221.170/PR, devendo-se considerar o crédito, ainda mais por ser uma despesa vinculada à receita de exportação;

- Requer o acolhimento dos créditos que foram confirmados pela diligência fiscal.

É a síntese do necessário.

## Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

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

A matéria controvertida nos autos consiste em analisar as glosas de crédito de PIS mantidas no pedido de ressarcimento, relacionadas com receitas de exportação. As glosas podem ser assim enumeradas:

- Bens Utilizados como Insumos;
- Serviços Utilizados como Insumos;
- Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

Passo ao mérito.

## CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos adotado pela fiscalização na diligência fiscal no presente processo foi inspirado no Parecer Normativo n. 05/2018, editado para orientar e alinhar a Receita Federal ao conceito de insumos firmado pelo REsp n.º 1.221.170/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, que julgou como ilegais as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou*

*serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, íntegro o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida,

da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

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

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

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

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

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

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

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

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

Art. 3º (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes

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

**Com isso, como visto no relatório acima, todos os processos conexos foram reunidos e devolvidos ao E. Carf, que determinou a conversão dos autos em diligência para a reanálise dos créditos glosados à luz do Parecer Normativo RFB n. 05/2018.**

Assim, a diligência foi realizada contemplando todos os processos vinculados, o auto de infração e os processos de crédito (PER/DCOMP), todos analisados em conjunto. Como resultado, diversas glosas foram revertidas na diligência fiscal realizada, conforme tabela abaixo, já reconhecendo diversas despesas como passíveis de apuração dos créditos das contribuições. Em relação ao 2º trimestre de 2008, a diligência fiscal elaborou a tabela a seguir:

Processos do 2º trimestre de 2008						
Processo	PER	Tipo de crédito	Período	Pedido	Confirmado	Crédito glosado (Pedido - Confirmado)
16349.000088/2009-13	07369.03333.171108.1.1.10-6211	PIS Mercado Interno	02 trim 2008	1.972.460,51	<b>645.433,33</b>	1.327.027,18
16349.000089/2009-50	19357.09343.171108.1.1.11-0042	Cofins Merc Interno	02 trim 2008	9.084.990,31	<b>2.972.812,38</b>	6.112.177,93
16349.000083/200982	17225.08403.171108.1.1.09-8818	Cofins Exportação	02 trim 2008	4.384.861,01	<b>1.250.132,24</b>	3.134.728,77

Processo	PER	Tipo de crédito	Período	Pedido	Confir mado	Crédito glosado (Pedido - Confirmado)	Crédito já informado na Informação Fiscal de 29/04/2013, folha 4700 do processo	Crédito ADICIONAL desta Informação Fiscal
16349.000082/2009-38	10364.81486.171108.1.1.08-0410	PIS Exportação	02 trim 2008	952.006,12	271.418,75	680.587,37	266.087,09	<b>5.331,66</b>

Analisando as planilhas elaboradas pela autoridade fiscal em sede de diligência fiscal (arquivos não pagináveis), verifico apenas ajustes no crédito presumido da agroindústria (que não fazem parte desses autos) e, em relação às glosas relacionadas ao conceito de insumos, foram mantidas apenas as glosas sobre:

- **Bens não qualificados como insumos**: Mercadoria para despesas direta (nomenclatura genérica), serviço de despachante e termômetro digital ou analógico tipo espeto, alcoômetro;
- **Serviços não qualificados como insumos**: Mercadoria para despesas direta (nomenclatura genérica), serviço de despachante, rádio gravador com MP3 e bicicleta monark (brindes);

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

- **Cavaco de madeira e lenha** (de acácia, eucalipto etc.), em razão de ter sido adquirido de pessoa física;
- **Bens utilizados como insumos**, adquiridos de pessoa jurídica, mas que não foram tributados (**suspensão ou alíquota zero**): Sêmen bovino, vacinas, bactericida, antioxidante para fabricação de farinha, anti salmonela mix Bombona, metionina, Vermífugo e etc. A glosa foi realizada porque as compras não são tributadas;
- **Frete de produto acabado entre estabelecimentos**.

Com isso, minha análise terá como foco apenas as glosas mantidas, conforme informação fiscal realizada pela autoridade fiscal em sede de diligência, aliada à análise das planilhas em excel (arquivo não paginado), onde há a discriminação das glosas mantidas, nota por nota, item por item. As notas relativas a aquisições de insumos que não estão nas planilhas elaboradas pela diligência, entendo que foram consideradas como passíveis de crédito.

Em sua manifestação sobre a diligência, a Recorrente contesta a glosa de bens utilizados como insumos adquiridos com alíquota zero e suspensão, serviços de despachante aduaneiro utilizados como insumos e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

Com relação às compras de pessoa física, relacionadas com o cavaco de madeira e lenha para as caldeiras, a Recorrente não se manifestou em sua petição sobre o relatório da diligência fiscal. Isso se explica porque, como o presente processo trata de pedido de ressarcimento, estas despesas não fazem parte deste processo, pois a aquisição de pessoa física não gera crédito passível de ressarcimento.

Saliento que referidas despesas foram consideradas como passíveis de créditos presumidos da agroindústria no processo 11516.722955/2012-70 (auto de infração), nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004. Os créditos presumidos não são passíveis de ressarcimento, portanto, não poderiam fazer parte deste PER/DCOMP, podendo ser utilizados apenas para deduzir os débitos das próprias contribuições.

## **DAS GLOSAS**

### **BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

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

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

A fiscalização, na diligência fiscal, tratou o alcoômetro Gay Lussac e os termômetros do tipo espeto como instrumentos de medição de uso individual “assemelhados a ferramentas”, sustentando que o parágrafo 95 do Parecer Normativo n. 05/2018 não admite como insumo as ferramentas.

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

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

Penso que o mesmo entendimento deve ser aplicado para o serviço de despachante utilizado na importação. A meu ver, se trata de insumo, na medida em que o serviço será uma

despesa que foi incorrida para o desembaraço aduaneiro de alguma matéria-prima ou produto intermediário importado do exterior, ou mesmo máquinas e equipamentos utilizados na produção, que passará a compor o custo do processo produtivo. Como sobre tais serviços incide as contribuições, é possível a apuração dos créditos.

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

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

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

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

Ao analisar a documentação apresentada pela Recorrente, a fiscalização detectou que diversos insumos inseridos na linha 02 do Dacon foram adquiridos com alíquota zero ou suspensão das contribuições, nos termos da Lei n.º 10.925/2004, da Lei n.º 10.865/2004 ou do Decreto n.º 5.821/200, a depender do produto.

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

Em sede de defesa, a Recorrente trouxe o argumento de que as compras de insumos sujeitas à alíquota zero merecem apuração do crédito presumido da agroindústria, nos termos da Lei n. 10.925/2004, tendo em vista que os créditos são vinculados às receitas de exportação. Assim, é possível o crédito, em respeito à previsão constitucional para a não incidência das contribuições sobre receitas de exportação.

Os argumentos não merecem prosperar

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

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

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

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

Deve ser afastado, ainda, a possibilidade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º e § 1º da Lei n. 10.925/2005, visto que as compras de insumos, para fins o crédito presumido, devem ser realizadas com pessoas físicas, cooperados pessoas físicas, ou cooperativa agrícola.

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

Mantenho as glosas.

## **DESPESAS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS**

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

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

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

[...]

31. É evidente que, se a mercadoria for diretamente despachada para o adquirente, apesar de não se enquadrar como insumo, o gasto com frete se enquadra no inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, sendo admitido o crédito na linha 7. ▲ contrário sensu, caso o frete não seja enquadrado como frete de venda e sim como frete de transferência, é necessário que se enquadre como insumo, no conceito

**ampliado, para que tenha direito a creditamento.** No caso em tela, verificou-se que os fretes glosados estão contabilizados na conta contábil 5172 – Frete de Transferência para Vendas, cujo razão do período foi anexado no DOC 25 para o 1º trimestre e DOC 26 para o 2º trimestre. No caso dos fretes, a coluna Nota Fiscal do arquivo de glosas informa o número do conhecimento de transporte, que pode ser localizado no histórico da listagem do razão anexado, onde também há coincidência dos valores e do fornecedor. **Não foram glosados fretes que identificavam transporte de laticínios, carne, ou genericamente, refrigerados.** Assim, enquadrando-se no caso geral, tais fretes não são considerados insumos e também não se enquadram no inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo glosados. Todas os documentos fiscais glosados estão listados nos arquivos informados no parágrafo 22. (grifei)

Discordo do posicionamento.

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

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

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

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

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

## DOS MESES DE MAIO E JUNHO DE 2008

Como relatado, a diligência fiscal argumentou na informação fiscal que os créditos ora analisados foram apurados pela ELEVA, incorporada pela BRF em 30/04/2008. Com isso, o agente fiscal esclarece que apenas o mês de abril/2008 foi analisado nestes autos, visto que os meses de maio e junho de 2008 foram apurados pela própria BRF. Com isso, sustentou que a incorporadora (BRF) deveria ter apresentado um pedido de ressarcimento relativo ao 2º trimestre de 2008 de suas próprias operações e não o fez:

[...] Quanto ao 2º trimestre de 2008, a sucessora transmitiu pedidos de ressarcimento relativos aos meses de abril, maio e junho, 2º trimestre-calendário de 2008, em nome da sucedida ELEVA. Ocorre que, como a incorporação ocorreu em 30/04/2008, os meses de **MAIO** e **JUNHO** não se referiam à operação da sucedida ELEVA e sim à operação da própria sucessora BRF SA. Desta forma, os pedidos do 2º trimestre, em nome da sucedida, podem ser analisados somente quanto ao mês de **ABRIL**, tendo em vista que nos demais meses a sucedida ELEVA não existia mais, **tendo sido incorporada pela sucessora, que deveria ter apresentado, além dos pedidos de ressarcimento do 2º trimestre de 2008 quanto a abril em nome da sucedida, pedidos de ressarcimento relativos ao 2º trimestre de 2008 de suas próprias operações**, em seu próprio nome, incluindo os meses de maio e junho, o que não ocorreu.

5. Desta forma, esta Informação Fiscal analisará apenas o 1º trimestre-calendário de 2008 da sucedida ELEVA ALIMENTOS SA, CNPJ 92.776.665/0001-00, cujos pedidos de ressarcimento foram tratados nos processos 16349.000086/2009-16, 16349.000080/2009-49, 16349.000087/2009-61 e 16349.000081/2009-93, o 2º trimestre-calendário de 2008 da sucedida ELEVA, cujos pedidos de ressarcimento foram tratados nos processos 16349.000088/2009-13, 16349.000082/2009-38, 16349.000089/2009-50 e 16349.000083/2009-82 e o auto de infração do processo 11516.722955/2012-70, dos mesmos períodos. Os meses de maio e junho da sucessora BRF SA (à época PERDIGAO SA) foram tratados no citado processo 11516.720812/2013-12 e não fazem parte desta análise.

[...]

20. Por conta da incorporação em 30/04/2008, a análise da operação da empresa ELEVA ALIMENTOS SA é interrompida nesta data, sendo os pedidos de ressarcimento analisados até aquele momento, sendo desconsiderados quaisquer valores informados após aquela data. **Informa-se que a operação da sucessora PERDIGAO SA (mais tarde BRF SA) foi analisada quanto aos tributos PIS/Pasep e Cofins, incluindo os meses maio e junho de 2008, no processo 11516.720812/2013-12.**

Nota-se que o agente fiscal afirma que houve fiscalização dos créditos de PIS e COFINS na incorporadora (BRF) para todo o ano-calendário de 2008 nos processos 11516.720812/2013-12 e outros. Com isso, afirma que os créditos dos meses de maio e junho de 2008 apurados pela BRF foram analisados nesses processos específicos.

Informa que o processo 11516.720812/2013-12 já foi definitivamente julgado pelo CARF, em sede de Recurso Especial na Câmara Superior de Recursos Fiscais e juntou aos autos **a informação fiscal nº 114-2020 (fls. 1.457-1.474)** para apurar o resultado do julgamento, complementando a informação fiscal elaborada na diligência deste processo (n. 112-2020).

Analisando a informação fiscal nº 114-2020, elaborada para atender a decisão definitiva do CARF no acórdão 9303-006.218 transitado em julgado no PAF 11516.720812/2013-12, destaco que a fiscalização apurou os créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno e não tributadas (art. 17 da Lei 11.033/2004), bem como os vinculados às receitas de exportação, porém, sustentou que os créditos não poderiam ser utilizados **simplesmente porque não foram objeto de pedido de ressarcimento**:

18. Os créditos constantes da coluna NOVO Saldo gerado no mês = C - D ou Saldo ainda não utilizado, últimas colunas das tabelas acima, no valor total de créditos do PIS de **R\$ 1.035.889,75 em maio e R\$ 1.166.661,12 em junho** e no valor total de créditos da Cofins de **R\$ 4.771.578,97 em maio e R\$ 5.373.914,61 em junho**, não podem ser utilizados para ressarcimento ou compensação porque ou são **não ressarcíveis (vinculados à receita tributada no mercado interno e crédito presumido das atividades agropecuárias)** ou não houve pedido de ressarcimento do período (crédito vinculado à receita de exportação e à receita não tributada no mercado interno).

Discordo do posicionamento da ilustre autoridade fiscal. Com a incorporação, nos termos da Lei n. 6.404/1976 e Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), a pessoa jurídica incorporada é extinta, com a extinção da personalidade jurídica, passando a incorporadora a desenvolver a atividade da empresa incorporada, sucedendo na totalidade do patrimônio, isto é, dívidas e direitos.

De acordo com o CTN, a pessoa jurídica incorporadora é sucessora de todas as relações tributárias da incorporada (créditos e débitos) até a data da incorporação, *verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Como consta dos autos, a incorporação ocorreu em 30/04/2008. Com isso, no mês de abril de 2008 há créditos da empresa incorporada, mas em maio e junho de 2008 apenas existem créditos da incorporadora, tendo em vista que a ELEVA não mais existia.

Desta feita, quando do encerramento do 2º trimestre-calendário de 2008, verificando a existência de créditos ressarcíveis acumulados, a única pessoa jurídica existente e competente apresentou o PER/DCOMP, qual seja, a BRF. Não há como apresentar PER/DCOMP separado como sugere o agente fiscal, tendo em vista ser cabível apenas 1 (um) PER/DCOMP por trimestre-calendário. Ademais, só existia uma pessoa jurídica, a única com personalidade jurídica para requerer o ressarcimento.

Assim, condicionar a apresentação de 01 PER/DCOMP para o mês de abril de 2008 e outro para os meses de maio e junho de 2008 representa uma exigência impossível juridicamente.

Por isso, ao contrário do que argumenta a fiscalização, a Recorrente apresentou um PER/DCOMP para todo o 2º trimestre de 2008, como se vê do pedido de ressarcimento juntado em fls. 39-41:

PER/DCOMP 3.4				
01.838.723/0001-27	10364.81486.171108.1.1.08-0410			Página 3
Detalhamento de Crédito - PIS/PASEP Não-Cumulativo - Exportação				
Discriminação	Abril	Maior	Junho	Total
Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002)	283.264,32	306.138,06	362.603,74	952.006,12

Como informa a própria autoridade fiscal, o auto de infração lavrado no processo 11516.720812/2013-12 cuidava apenas dos créditos não ressarcíveis, utilizados apenas para deduzir as próprias contribuições, assim como feito no auto de infração do 11516.722955/2012-70 para a apuração dos créditos não ressarcíveis da ELEVA nos meses de janeiro a abril de 2008, nada tratando dos créditos objeto do presente pedido de ressarcimento.

Assim, entendo que o julgamento aqui realizado deve ser aplicado também para os meses de maio e junho de 2008, tendo em vista que o pedido de ressarcimento realizado requer créditos de todo o 2º trimestre.

## CORREÇÃO MONETÁRIA

De ofício, entendo ser correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

### Súmula CARF n.º 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Peço vênha para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo sujeito ao regime não cumulativo** ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "*Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.*"

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do

protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

**Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125**, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

**A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito** - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

**Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos**, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, **a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito**, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o **transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária**.

**Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.** (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco** (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

O REsp n.º 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, adotando todas as reversões de glosas de crédito realizadas pela diligência fiscal nos relatórios 112-20 e 114-20 e revertendo outras glosas de crédito no que diz respeito a todo 2º trimestre de 2008, conforme abaixo:

- alcoômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico);

- serviços de despachante aduaneiro na importação;
- frete de produtos acabados para outro estabelecimento;

Sobre o valor a ser ressarcido deve ser aplicada SELIC, iniciado após escoado o prazo de 360 dias para análise do pedido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior