



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 16349.000085/2009-71

ACÓRDÃO 3201-012.444 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 25 de julho de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ELEVA ALIMENTOS S/A

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/12/2007

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CRÉDITO. MATERIAIS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com material empregado na limpeza utilizado no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. PALLETS DE MADEIRA. BIG BAGS. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos, abrangendo o material de embalagem, os pallets de madeira e as big bags, essenciais à conservação, manuseio, transporte e guarda de produtos perecíveis, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. DESPESAS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal autorizativa do desconto de crédito das contribuições não cumulativas decorrente de serviços de despachante aduaneiro.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a utilização do crédito presumido da agroindústria em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas para desconto na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação aos itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência, cumprindo destacar que, em relação ao crédito presumido, a glosa deve ser revertida, mas com a ressalva de que ele só pode ser utilizado na escrita fiscal, não sendo passível de ressarcimento ou compensação, (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a pallets, fita adesiva e cinta de polipropeno, vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento, e, (iii) por voto de qualidade, em manter a glosa de créditos em relação ao serviço de despachante, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda (Relatora), que revertiam tal glosa, sendo designado para redigir o voto vencedor neste item o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente).

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“1. ELEVA ALIMENTOS S/A incorporada por BRF S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 24166.02851.250308.1.1.11-1247, relativo à COFINS vinculadas a receita não tributada no mercado interno - 4º trimestre de 2007.

2. Com base neste suposto crédito, o contribuinte transmitiu as Declarações de Compensação (DCOMP) citadas na fl. 141.

3. A DERAT-SP emitiu Despacho Decisório de fls. 141/145, por intermédio do qual, indeferiu o PER e não homologou as compensações apresentadas.

4. Em face desta decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 181/190, alegando em síntese:

a- o prazo fornecido para a apresentação de documentos em diligência fiscal foi de apenas 5 dias, ao passo que a IN-SRF nº 86/01 nestes casos prevê prazo mínimo de 20 dias; b- a existência de provimento judicial que determinava a análise do PER em 30 dias não seria motivo suficiente para a concessão de prazo tão exíguo, pois bastaria a solicitação de dilação do prazo; c- este fato ocasionou cerceamento à ampla defesa e decorreu de represália ao contribuinte; d- foi requerida a apresentação de enorme quantidade de documentos, sendo que eles não são obrigatórios; e- somente os livros fiscais solicitados referentes a um exercício se encontram em 80 caixas, razão pela qual deixa de juntar aos autos, mas desde logo os coloca à disposição do Fisco; f- em procedimentos fiscais semelhantes, o Fisco jamais solicitou um rol tão grande de documentos; g- junta aos autos documentos e planilhas que comprovam os créditos em tela: cópias dos

DACON, planilha com a composição dos valores do DACON (informando suas origens), planilha com informações solicitadas, entre elas, data da geração do crédito, valor do pedido de ressarcimento, data do pedido de ressarcimento, data do estorno do crédito pedido em DACON, valor estornado do crédito pedido no DACON, número do DCOMP e data da transmissão; h- em razão do grande volume, estão sendo colocados à disposição do Fisco, os livros fiscais e contábeis e notas fiscais; i- é possível a juntada de documentos com a apresentação da manifestação de inconformidade.

5. Esta turma de julgamento após analisar a Manifestação de Inconformidade e os documentos juntados aos autos entendeu por bem julgá-la improcedente (fls. 410/419), tendo em vista que os documentos anexados não comprovavam o direito creditório pleiteado.

6. Por força de Recurso Voluntário (fls. 423/436) interposto pelo contribuinte os autos foram encaminhados ao CARF.

7. A 1ª turma da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF proferiu acórdão de fls.

480/485 por intermédio do qual anulou a decisão proferida por esta DRJ e determinou que o contribuinte fosse intimado a apresentar a documentação comprobatória do crédito pleiteado.

8. Por meio do Despacho de fls. 492/493 esta turma de julgamento baixou os autos em diligência para que a fiscalização intimasse o contribuinte a apresentar os documentos que lastreariam o crédito pleiteado cabendo à fiscalização a análise dos mesmos.

9. Ao término da diligência fiscal, a autoridade fiscal lavrou a Informação Fiscal de fls. 5.524/5.557 por meio do qual opinou pelo reconhecimento de crédito no valor de R\$ 6.987.085,88:

‘O PER de nº 29255.95364.080208.1.1.09-5263, tratado no processo 11080.919057/2011-19 não constou do Mandado de Segurança que motivou a análise da DERAT-SP, tendo sido analisado pela DRF/Florianópolis, no decorrer de trabalho do qual participei, que teve como objetivo a determinação dos ressarcimentos de PIS/PASEP e COFINS de 2006 a 2009 da incorporadora BRF SA (e que ainda continua em relação ao ano-calendário 2010) e de suas incorporadas, incluindo a ELEVA. O Despacho Decisório foi assinado em 21/05/2012 A ELEVA utilizava como método de determinação dos créditos “Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”, conforme a Ficha 01-Dados Iniciais, do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon, fl. 319) do período. Assim, o TOTAL DOS CRÉDITOS do período deve ser proporcionalmente dividido entre Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação, conforme a proporção da receita que seja enquadrada nestas subdivisões. Em outras palavras, para calcular o valor a ressarcir ou a cobrar relativo à COFINS EXPORTAÇÃO, o que foi realizado nesta DRF no processo

11080.919057/2011-19, necessariamente foi calculado o total de créditos do período. Basta, portanto, aplicar a proporção da Receita Não Tributada no Mercado Interno / Receita Total e se obtém o resultado pretendido em relação ao processo em tela. Isto também aparece como subproduto nas tabelas daquele processo.

Naquele procedimento a contribuinte foi novamente intimada a apresentar documentos e arquivos que comprovassem seu crédito sendo completamente analisado o período em tela, tendo sido emitidas oito intimações ou reintimações.

Isto posto, copio integralmente neste processo o de nº 11080.919057/2011-19 até o acórdão da DRJ/JFA, decisão vigente nesta data, nos autos deste processo da folha 498 até a folha 5523, apresentando conclusão com base naqueles documentos sobre o crédito de Cofins não cumulativo vinculado à receita de não tributada no mercado interno, numericamente igual à que consta nas folhas 5445 e seguintes.

Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado. NI indica que o bem adquirido não se enquadra no conceito de insumo da IN SRF 404/04.

Conforme folhas 5421 e seguintes deste processo 16349.000085/2009-71, onde juntei a Informação Fiscal do processo 11080.919057/2011-19, que analisou os créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 4º trimestre-calendário de 2007, as glosas realizadas no 4º trimestre de 2007 foram:

Foram verificadas GRAVES incorreções nos arquivos apresentados. Em relação à memória de cálculo dos créditos (item 14 do Termo de Intimação 001/01107) não havia indicação do CPF ou CNPJ. Em relação aos arquivos representativos da escrituração – registros contábeis (lançamentos contábeis, saldos mensais, plano de contas, etc), previstos na Instrução Normativa da SRF nº 86/2001 e Ato Declaratório Executivo COFIS ADE 15/2001, Anexo Único, itens 4.1.1, 4.1.2, 4.2.1, 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3, 4.9.4 e 4.9.5, o plano de contas ali representado era diferente daquele utilizado nos balanços/balancetes apresentados à fiscalização e tinha defeitos que inviabilizavam sua utilização pela fiscalização. (item 21 do citado Termo de Intimação 001/01107).

Nem todo o gasto, mesmo necessário, é capaz de gerar créditos a descontar do PIS/Pasep e Cofins. Apenas aqueles autorizados pela legislação é que possibilitam o creditamento.

Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte em atendimento aos itens 14 e 15 do Termo de Intimação Fiscal nº 001/01107. Note-se que as memórias de cálculo são essenciais para a comprovação do crédito pedido pelo contribuinte. É através das memórias de cálculo que o contribuinte informa à

fiscalização quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo declarados em Dacon Ao final dos procedimentos resumidamente descritos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas. Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado.

Quanto ao crédito básico, a relação de Notas Fiscais glosadas por não apresentarem aquisição de insumos (NI); relativas a operações sem direito à crédito (CFOP); serem não tributadas ou com alíquota zero (NT); relativas aos fretes de transferência de produtos acabados (FRT); relativas à aquisição de Pessoa Física (CPF) ou com suspensão obrigatória de tributo (SUSP) foram todas relacionadas no mesmo documento, intitulado “ELEVA – Relatório NFs detalhe NFs glosadas - 4º trimestre 2007”. Neste documento, a coluna “Motivo da Glosa” apresenta os códigos nos quais foram classificadas as glosas: NI; NT; CFOP; FRT, CPF e SUSP. No campo “NORMA - DESCRIÇÃO DO MOTIVO DA GLOSA” estão relacionadas as normas legais dos produtos não tributados ou com alíquota zero (NT), bem como uma descrição mais detalhada do motivo da glosa, quando foi necessário prestar maiores esclarecimentos 4.3.1. Ficha 16A – Linha 02 – Bens Utilizados como Insumos Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito:

b) Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS. Desta forma a aquisição de tais bens não pode gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º da Lei nº 10.833/2003; c) Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito; d) Aquisições de Pessoa Física. Em relação ao crédito básico, somente as aquisições feitas de Pessoa Jurídica dão direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins; 4.3.2. Ficha 16A – Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

a) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins. A linha 03 refere-se a serviços considerados como insumo, uma vez que as NFs glosadas na linha 03 são de LEITE IN NATURA, produto com suspensão obrigatória de PIS/COFINS conforme o art. 9º da Lei 10.925/2004, chega-se a conclusão de que a glosa é devida ainda que o contribuinte tenha se enganado e relacionado a Nota Fiscal na linha errada; b) Aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito 4.3.3. Ficha 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica Na análise descrita no item 4.3 restou identificado

que o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo é maior do que o valor informado na linha 4 do Dacon no quarto trimestre de 2007 4.3.4. Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

a) Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa, o que não se enquadra como bem utilizado como insumo e nem como serviço utilizado como insumo, uma vez que o produto já está pronto.

4.3.5. Ficha 16A – CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal A maioria das incorreções apresentadas é relativa à interpretação da legislação com relação à aquisição de insumos beneficiados com crédito presumido, onde a empresa apropriou créditos à alíquota de 4,56% (60% de 7,6%) para insumos que não se enquadram nas condições da legislação. Tal alíquota era prevista no inciso I do §3º do art. 8º, acima transcrito e apenas para aquisições de insumos de origem animal e que se sejam classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. As aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I recaem no inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais) e devem ser apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente. Todos os animais vivos listados nas planilhas abaixo são classificados no capítulo 01 da NCM, milho e sorgo no capítulo 10, soja no capítulo 12 e os demais itens também não atendem às condições para creditamento pela alíquota de 4,56%. 4.3.6. Fichas 06B e 16B – Linha 2 – Bens Utilizados como Insumos Da análise descrita no item 4.3 restaram identificadas:

Não foi apresentada qualquer informação relativa às Fichas 16B e 06B.

Assim, todo o crédito informado nesta ficha foi excluído da base de cálculo Sugere-se o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 6.987.085,88 (seis milhões novecentos e oitenta e sete mil, oitenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), soma dos valores apurados em outubro, novembro e dezembro de 2007 com glosa de R\$ 1.485.356,93 (=8.472.442,81 pedido – 6.987.085,88 confirmado). Sugere-se, ainda, a homologação das declarações de compensação vinculadas até o limite do crédito calculado’

10. O contribuinte foi cientificado desta informação em 04/11/2014 (fl. 5.560) e apresentou manifestação de fls. 5.562/5.577 alegando em síntese:

a- A fiscalização glosou parte dos créditos pleiteados alegando que a documentação apresentada não contemplaria as informações necessárias, sem contudo esclarecer quais seriam estas informações;

b- Alegou a fiscalização que a matéria e os créditos em tela já teriam sido analisados nos processos nºs 11080.919057/2011-19 e 11516.721362/2012-96. Ocorre que tais processos são posteriores ao presente caso, não se podendo

alegar que a análise feita naqueles autos pudesse encerrar a discussão do presente feito;

c- a autoridade fiscal acostou aos autos mais de cinco mil folhas dos citados processos, documentos que justificariam algumas das glosas efetuadas. Postula pela apresentação de manifestação complementar tendo em vista a enorme quantidade de documentos juntados pelo auditor;

d- após tecer comentários sobre a evolução da legislação do PIS e da COFINS, o impugnante relata que a glosa efetuada afronta o princípio da não cumulatividade;

e- todos os créditos glosados se referem a bens indispensáveis à atividade da empresa;

f- os “pallets de madeira” são fundamentais na operação do contribuinte inclusive em relação ao transporte e armazenamento;

g- o serviço de despachante também é essencial à atividade empresarial, em face do grande volume de exportações;

h- o conceito de insumo deve-se ater à realidade de cada contribuinte e à atividade que desenvolve;

i- foram glosados créditos relativos à aquisição de leite “in natura” sob o argumento de que haveria uma não incidência das contribuições. A suspensão do pagamento de tributo é hipótese distinta da não incidência, naquela ocorre a postergação do pagamento para momento posterior (saída do produto acabado), enquanto nessa não haverá pagamento. Pouco importa se o pagamento ocorrerá imediatamente na saída ou em momento posterior, o que interessa é se o produto se enquadra no conceito de insumo;

j- a remessa dos produtos da fábrica para centros de distribuição é fase essencial para a venda aos clientes, caracteriza-se como forma de armazenagem dos produtos, assim é equivocada a glosa de créditos relativo ao serviço de transporte entre estabelecimentos do contribuinte;

k- “está providenciando a comprovação da utilização em seu processo produtivo relativamente a outros insumos glosados e não especificamente abordados acima”

l- requer seja reconhecido o crédito pleiteado em sua integralidade;

m- solicita que as intimações sejam publicadas em nome do seu patrono.”

Adicionalmente, note-se a Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CRÉDITO RECONHECIDO. DILIGÊNCIA.

Deve ser reconhecido crédito apurado em procedimento de diligência fiscal efetuado na fase de “impugnação”.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários de Cofins vinculados à receita não tributada no mercado interno referente ao 4º trimestre de 2007.

A recorrente alega os seguintes itens abaixo, conforme resumo extraído da Resolução da CARF:

“(i) a DRJ apenas validou a apuração realizada pela RFB na diligência fiscal, no sentido de reconhecer o montante de créditos de COFINS no valor de R\$ 6.987.085,88, e por outro lado manter a glosa no montante de créditos de COFINS de R\$ 1.485.356,93;

(ii) a DRJ se valeu do conceito de insumo previsto na legislação do IPI para fins de apropriação de créditos de COFINS, sustentando que somente a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação seriam passíveis de crédito;

(iii) referido entendimento tem origem na interpretação do termo “insumo” previsto no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 atribuído pelo art. 8º, § 4º, I da Instrução Normativa SRF nº 404/04, o qual utilizou o mesmo conceito de insumo utilizado para fins de créditos de IPI;

(iv) destaca que o art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 dispõe que ensejam a apuração de créditos de COFINS os bens e serviços utilizados como insumo de produtos destinados à venda;

(v) no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), bem como a Terceira Seção de Julgamento,

cujas Turmas são competentes para julgar matérias relacionadas a PIS e COFINS, têm consolidado o entendimento de que este conceito de insumo é mais abrangente do que aquele previsto na legislação do IPI e utilizado pela RFB, conforme se verifica na Instrução Normativa SRF 404/04;

(vi) o conceito de insumo para fins de COFINS não é tão restritivo quanto o conceito de insumo para o IPI, sendo que o custo de produção e de venda deve compreender todos os valores despendidos com insumos e outros serviços indispensáveis à produção dos produtos a serem destinados para a sua comercialização e consumo;

(vii) o conceito de insumo de COFINS fica em uma situação intermediária quando comparado aos conceitos aplicáveis ao IPI e ao IRPJ, ou seja, demonstrada a pertinência do bem ao processo produtivo, insta-se se reconhecer o direito creditório;

(viii) não deve prosperar a pretensão do acórdão recorrido de que somente seriam passíveis de crédito, como insumo, a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e outros bens utilizados diretamente na fabricação, conforme conceito restritivo do IPI;

(ix) o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21.12.2004, é expresso no sentido de autorizar a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de insumos em vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não tributados;

(x) deve ser reconhecido o direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as aquisições de mercadorias e serviços sujeitos ao regime da alíquota zero de PIS/COFINS;

(xi) o crédito apropriado sobre aquisição de pessoas físicas tem fundamento no art. 8º da Lei nº 10.925/04, o que justifica a reforma do acórdão nesse particular;

(xii) o acórdão recorrido manteve a glosa de crédito sobre despesas com frete entre a unidade fabril e os centros de distribuição, sob a fundamentação de que no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 há previsão para a apuração de crédito somente na operação de venda do produto;

(xiii) a remessa dos produtos é essencial para sua venda, tendo em vista que os produtos fabricados são perecíveis e que vende seus produtos para todo o País. Isto é, evidente a necessidade de pontos estratégicos (centros de distribuição) que conectem a fábrica ao consumidor;

(xiv) por possuir em seu objeto social o serviço de transporte de cargas, pode prestar (e, efetivamente presta) serviço para si ou para terceiros, sendo que para uso interno acaba optando pela frota própria, em razão de melhor controle de logística, melhor manutenção dos bem etc;

(xv) o transporte de alimentos, como é ocorre no presente caso, demanda o atendimento de exigência técnicas sanitárias (principalmente quanto à refrigeração dos veículos), conforme as Portarias nºs 326/97 e 368/98, expedidas

pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde que estabelecem diversos requisitos para a realização dessa atividade, o que, por sua vez, resulta em gastos efetivados com vistas à garantia da qualidade do alimento transportado;

(xvi) o acórdão atacado também manteve a glosa do créditos sobre despesas com pallets de madeira, sob a seguinte fundamentação: os “pallets” de madeira por mais necessários que sejam à atividade da empresa não se enquadrariam no conceito de insumo adotado pela Administração e não podem originar crédito de COFINS;

(xvii) os pallets em questão não são pallets genéricos, mas apenas aqueles que possuem características específicas conforme sua função no processo produtivo e que recentemente (em fevereiro de 2017), a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF proferiu Acórdão Nº 9303-003.477, também em processo de seu interesse, no qual foi reconhecido o direito ao crédito de PIS/COFINS, dentre outros dispêndios, sobre as embalagens utilizadas para transporte e os pallets;

(xviii) que a Lei nº 12.865/13 esclareceu que o percentual de 60% (utilizado pela RECORRENTE) de fato se aplica a todos os produtos mencionados no art. 8º, §3º, I, da Lei nº 10.925/04 “como insumos”;

(xix) por se tratar de norma interpretativa, aplica-se o art. 106, I, do Código Tributário Nacional;

(xx) a Informação Fiscal de fls. 5.524/5.557– que, como visto, foi utilizada como base para o Acórdão recorrido – deixou de apreciar os valores indicados na Ficha 06B e 16B da DACON, sob a alegação de que não teria recebido os documentos necessários para o respectivo exame;

(xxi) a RFB não pode, simplesmente, se recusar a analisar o direito creditório, sem pleitear que o contribuinte apresente documentos complementares que entender necessário para a realização da diligência fiscal; e(xxii) houve, nesse particular, clara omissão da RFB quanto ao exame determinado pela DRJ, o que, com efeito, vicia o acolhimento dessa parte da Informação pela DRJ, sendo nulo o Acórdão recorrido neste ponto, por vício de motivação nessa parte.”

Em resposta ao mencionado recurso voluntário, os membros do CARF decidiram por converter o julgamento em diligência, conforme abaixo descrito:

“Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora intime a Recorrente a apresentar laudo, elaborado nos termos em que exigidos no dispositivo do voto condutor do acórdão, que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos glosados na sua produção ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social.”

Foi efetuada a Diligência solicitada, a qual será objeto de análise no presente Acórdão.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 24166.02851.250308.1.1.11-1247, de créditos da Contribuição para a Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 4º trimestre-calendário de 2007, no valor de R\$ 8.472.442,81.

1. Análise da Diligência

Conforme descrição no Relatório, os membros do CARF decidiram por converter o julgamento em diligência.

Em resposta a Resolução n.º 3201-002.261 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, as autoridades fiscais deram cumprimento a diligência solicitada, realizando a reanálise dos itens glosados.

Foi emitido Termo de Intimação Fiscal n.º 19.718-2023, ao qual foram solicitados os seguintes quesitos: I) apresentar laudo técnico conforme os termos da Resolução, abrangendo os itens (bens e serviços) glosados não considerados insumos e notas com CFOP sem direito à crédito, relacionados na planilha denominada “NF Glosadas do Crédito Básico” (fls. 2.164/3.184), identificados na coluna “Motivo da Glosa” com a sigla “NI” e “CFOP”; e II) apresentar planilhas eletrônicas (Excel) das glosas realizadas. A contribuinte atendeu a intimação conforme documentos juntados: Resposta à intimação (fl. 6.089); Relatório Explicativo das Operações Relativas à Linha de Produção (fls. 6.094/6.470); planilha “QUESITO 01 DESCRIÇÃO DA UTILIZAÇÃO MATERIAIS” (Termo de Anexação de Arquivo não Paginável (fl. 6.741); e planilhas das glosas (Termo de Anexação de Arquivo não Paginável (fl. 6.472).

Seguem agora descritas as conclusões da Diligência, por tema, e respectiva análise de glosa:

1.1 Glosas Revertidas em Diligência

As autoridades fiscais informam que de fato há itens utilizados no processo produtivo que se resultaram em glosas revertidas. Note trecho abaixo, quanto às Fichas 06A/16A, linha 02:

A análise das glosas revela, de fato, itens consumidos no processo produtivo que atendem aos critérios de essencialidade ou relevância estabelecidos pelo STJ. A

planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens com o crédito restabelecido na Linha 02 no trimestre em análise, entre os quais, destacam-se: peças/componentes de reposição, ácido clorídrico, ácido sulfúrico e outros produtos químicos, produtos de higiene e limpeza, facas, graxa, luvas, martelo, papel reciclado, peróxido de hidrogênio, recebimento e expedição de grãos, selenito de sódio, termômetros etc.

Adicionalmente, cita as glosas revertidas relacionadas às Fichas 06A/16A, linha 03:

A análise das glosas revela, de fato, serviços utilizados no processo produtivo que atendem aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os serviços com o crédito restabelecido na Linha 03 no trimestre em análise, entre os quais, destacam-se: coleta ou transformação de resíduo industrial, paletização (armazenagem), recebimento e expedição de grãos, serviço de carga e descarga e serviços de instalação.

Cita que os itens da Fichas 06A/16A, linhas 04 e 06, tais como “cloro desinfetante e paletização”, não foram glosados no decisório, e por isso não foram analisados.

Por fim, informa as glosas revertidas relacionadas às Fichas 06A/16A, linha 07:

A análise das glosas revela, de fato, serviços utilizados no processo produtivo que atendem aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona o serviço com o crédito restabelecido na Linha 07 no trimestre em análise, qual seja, paletização (armazenagem).

Deve-se citar também que as autoridades fiscais informam na diligência que os itens das Fichas 06A/16A – Linha 04 – foram reconhecidos pelo somatório das notas fiscais informados na memória de cálculo. Somente foram glosadas as diferenças imateriais entre o valor informado no DACON e o somatório das notas finais.

Também nesse sentido, note-se que a aquisição de Leite in Natura com suspensão das contribuições e de Lenha e Cavaco de pessoa física, a diligência informou que “deixou de ser computado no decisório dentre os valores do direito creditório reconhecido”. Dessa forma, o crédito referente ao Leite in Natura “será adicionado aos créditos da Linha 25 das Fichas 06A/16A do Dacon”, e o crédito da Lenha e do Cavaco “será adicionado aos créditos da Linha 26 das Fichas 06A/16A do Dacon”.

Ressalte-se que quanto ao crédito presumido, não há previsão legal para sua utilização da agroindústria em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas para desconto na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas.

Em paralelo, outras glosas foram mantidas, conforme detalhamento a seguir.

1.2 Glosas Mantidas em Diligência

Na diligência, foram citados itens que não estariam relacionados ao processo produtivo, e com isso deveriam resultar na manutenção das glosas. Note texto das autoridades fiscais nesse sentido:

De outro lado, a análise das glosas revela também itens não participantes do processo de fabricação dos bens destinados à venda. A planilha “Revisão de Glosas” relaciona os itens com a glosa mantida no trimestre em análise na Linha 02, quais sejam: fitas adesivas e cintas de polipropileno para caixa de papelão, palete de madeira descartável, serviço de despachante e “MERCADORIAS P/ DESPESAS DIRETA C/CRÉDITO DE IMP”.

Note-se abaixo análise quanto às glosas mantidas pelas autoridades fiscais na diligência:

1.2.1 Palete, Fita Adesiva, Cinta de polipropeno para caixa de papelão e Mercadorias para despesas diretas com crédito de importação

As autoridades fiscais informaram que a glosa sobre gastos com aquisição de paletes restringe-se aos construídos com madeira e descartáveis. Dessa forma, esses itens participariam da etapa de armazenamento e expedição dos produtos acabado e, por isso, não ensejariam direito creditório.

A contribuinte juntou o Relatório Técnico n.º 000.903/2013 do Instituto Nacional de Tecnologia - INT (fls. 5.664/5.714), com as seguintes informações sobre os paletes:

“15. No caso da BRF S.A., nas unidades visitadas, foi apurado que existem três tipos de paletes em uso sendo dois de madeira e outro em fibra-de-vidro. Nos casos das peças fabricadas em madeira há um tipo que é retornável (denominado PBR) e outro que é enviado para o cliente e descartado pelo mesmo (denominado “one way”), ambos utilizados sempre nas movimentações externas às linhas de produção. Já no ambiente interno, onde são utilizados para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora há exigência do Serviço de Inspeção Federal – SIF para que sejam utilizados somente paletes de fibra-de-vidro devido a diversos aspectos dos quais podem ser destacadas a facilidade com a constante higienização desta ferramenta – diferentemente da madeira que dificulta a higienização por ser material fibroso e permeável, além de poder apresentar rachaduras na estrutura ocasionadas pela movimentação da carga – e a existência de cantos vivos e ausência de interfaces entre montagem de peças, que são acumuladores de bactérias e demais sujeiras que se depositam naturalmente caso não fosse considerado este cuidado de higienização. (...)”

22. Em suma, os paletes são relevantes para toda a indústria, especialmente alimentícia, pois participa do processo produtivo, uma vez que são utilizados na própria industrialização para a movimentação das matérias-primas e dos produtos em fase de industrialização a serem utilizados, evitando que esses fiquem em contato direto com o solo (diminuindo o risco de contaminação). Ainda o paleté é importante na armazenagem e transporte de todos os produtos industrializados, transformando-se em uma embalagem secundária, conjuntamente com o filme termoencolhível (“shrink”) e o filme “stretch”, eis que todas as mercadorias são carregadas nos caminhões com o paleté e são entregues unitizadas.”

Em resposta via Petição, a contribuinte descreve que os paletes são utilizados para viabilizar o transporte dos produtos fabricados, e que sem esse transporte, conseqüentemente as operações de venda seriam inviabilizadas.

Na informação fiscal, foram também mantidas as glosas da fita adesiva e da cinta de Polipropileno. As autoridades fiscais informaram que a fita adesiva e cinta são materiais empregados para lacrar caixa de papelão, embalagem, esta, coletiva e sem contato direto com o bem destinado à venda, ou que sua finalidade é facilitar o armazenamento e transporte das mercadorias. Informam que o gasto com a aquisição destes itens não enseja direito creditório das contribuições em tela.

A contribuinte por sua vez expõe que é evidente que os materiais como fita adesiva e cinta de polipropeno são essenciais e imprescindíveis à realização de sua atividade, pois, sem estes materiais, não seria possível realizar o transporte de mercadorias com segurança.

O creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, os materiais de paletes, fita adesiva e cinta geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

De fato, a falta desses materiais compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pela contribuinte.

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Notadamente, os custos e despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Quanto ao tema mercadorias para despesas diretas com crédito de importação, a diligência menciona que a planilha apresentada demonstra se tratar de “Leite adquirido da cooperativa central dos produtores de leite utilizado para produção de produtos lácteos”. Informa também que o fornecedor predominante do item é a Cooperativa Central de Produtores de Leite (CNPJ n.º 33.352.410/0001-50) e que, como se trata de cooperativa de produção agropecuária, a operação de venda do item estava suspensa das contribuições por força do artigo 9º, inciso III, da Lei n.º 10.925, de 2004. Por esse motivo, manteve a glosa do crédito relacionado ao leite in natura adquirido de cooperativa de produção agropecuária.

De fato, trata-se de crédito presumido, e não de creditamento na aquisição de insumo tributado. Seria aplicável somente o mencionado crédito presumido de que trata o artigo 8º (caput), e seu § 1º, inciso III, c/c § 3º, inciso I (na sua redação original, antes da alteração dada pela Lei n.º 13.137, de 2015). Por esse motivo, deve-se manter a glosa das mercadorias para despesa direta com crédito de importação.

Conforme exposto acima, revento a glosa dos créditos relativas as aquisições dos paletes, fita adesiva e cinta de polipropeno.

1.2.2 Serviço de Despachante

As autoridades fiscais alegam que as despesas aduaneiras não se amoldam ao conceito de insumo, porquanto não são elementos essenciais e/ou relevantes ao desenvolvimento da atividade produtiva da empresa, e que se custos operacionais ou despesas administrativas relacionadas à comercialização dos produtos.

A contribuinte destaca a imprescindibilidade do serviço de despachante, e que sem essa atividade, não seria possível a realização de importação e exportação e, portanto, inviabilizaria as suas operações.

Note-se abaixo trecho de decisão do CARF no Acórdão 3201-011.482, de 27 de fevereiro de 2024, sobre o tema de creditamento dos serviços aduaneiros:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS PORTUÁRIAS, COM DESPACHANTES ADUANEIROS, COM SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO DE EMBARQUE E TAXAS DE EMBARQUE. POSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços portuários, despachante aduaneiro, serviços de acompanhamento de embarque e taxas de embarque geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas. (...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial

provimento para reverter, desde que comprovados e observados os requisitos da lei, as glosas de créditos relativas a: (i) frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem (pallets e papel ondulado), vencida a conselheira Ana Paula Giglio, que negava provimento, e (ii) despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque, vencidos os conselheiros Ana Paula Giglio e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.478, de 27 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.904989/2013-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. Hécio Lafetá Reis – Presidente Redator”

Deve-se ter em conta que as despesas aduaneiras se incorporam no custo das mercadorias, conforme previsão do art. 301, § 2º, do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22/11/2018).

O crédito de PIS/Cofins foi conceituado pelo Superior Tribunal de Justiça que, no julgamento do Recurso Especial 1.246.317, o qual definiu que “insumos” seriam *“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”*.

De fato, deve-se ter em conta as despesas com despachante são realizadas com a finalidade de importação e exportação, sem a qual impossibilitaria a atividade de venda do contribuinte.

Dessa forma, em virtude de sua essencialidade e relevância às atividades da recorrente, voto pela reversão da glosa do serviço de despachante.

1.2.3 Frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

As autoridades fiscais mantiveram a glosa, justificando que as os fretes se referem a produtos acabados. Na diligência, houve intimação do contribuinte, o qual apresentou conhecimentos de transporte, em o exame dessa documentação confirma se referir a transporte de produtos acabados entre filiais.

Por sua vez, o contribuinte alega os fretes contratados pela empresa são absolutamente essenciais e relevantes para a sua atividade empresarial.

Quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“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.”

Em virtude da aplicação da mencionada Súmula CARF nº 217, voto para manutenção da glosa dos fretes em análise.

2. Conclusão

Como resumo dos itens de mérito, voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa dos seguintes itens: Paletes, Fita Adesiva, Cinta de polipropeno e Serviço de Despachante.

Voto também pela reversão da glosa dos itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência, cumprindo destacar que, em relação ao crédito presumido, a glosa deve ser revertida, mas com a ressalva de que ele só pode ser utilizado na escrita fiscal, não sendo passível de ressarcimento ou compensação.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, redator designado

A divergência em relação ao voto da conselheira relatora refere-se tão somente à matéria “direito a crédito em relação aos dispêndios com despachante aduaneiro”, pois inexistente previsão legal autorizativa desse desconto, seja por não se tratar de insumo utilizado na produção ou na prestação de serviços (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), seja por não se configurar armazenagem (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

A Jurisprudência do CARF caminha segue nesse sentido, conforme se verifica das decisões a seguir identificadas:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial), portanto, do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88 (Acórdão nº 9303-016. 729, j. 14/04/2025).

[...]

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

(...)

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE DESPACHANTE ADUANEIRO.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com serviços de despachante aduaneiro, por não se enquadrarem no conceito de insumo. A contratação de tais serviços não se demonstram imprescindíveis para a importação da matéria-prima adquirida. (Acórdão 3402-011.276, j. 19/12/2023)

Nesse sentido, nega-se provimento a essa parte do recurso.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis