



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000284/2009-80
ACÓRDÃO	3201-012.779 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 DE DEZEMBRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PERDIGAO AGROINDUSTRIAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

NULIDADES. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. ART. 59 A 61 DO DECRETO Nº 70.235/1972. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há nulidade quando o lançamento está devidamente motivado, com indicação dos critérios adotados, individualização das glosas e apresentação de relatórios que permitam a compreensão dos fundamentos fático-jurídicos, nem quando o indeferimento de perícia ou diligência decorre do juízo de prescindibilidade do julgador, ausente cerceamento de defesa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2007

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARTES E PEÇAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CRÉDITO ADMITIDO.

Admite-se créditos referentes a partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não implique aumento da vida útil do bem por período superior a um ano.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PALETES, SACOS BIG BAG, FITAS SANITÁRIAS. SÚMULA CARF Nº 235.

As despesas incorridas com embalagens de transporte destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, tais como paletes, sacos big bag e fitas sanitárias, enquadram-se no conceito de insumo fixado pelo STJ, nos termos da Súmula CARF nº 235.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COMBUSTÍVEIS, FRETES DE PRODUTOS ACABADOS E DESPESAS PORTUÁRIAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE INSUMO. SÚMULAS CARF Nº 217 E Nº 232.

Os gastos com combustíveis utilizados na etapa de comercialização, fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e despesas portuárias não se qualificam como insumos para fins de creditamento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativas, conforme entendimento consolidado nas Súmulas CARF nº 217 e nº 232.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO OU DESONERADAS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO BÁSICO.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 vedam o aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive nas hipóteses de alíquota zero, isenção ou não incidência, ressalvadas as hipóteses específicas previstas em lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/2004. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA E CRÉDITO PRESUMIDO.

Nas aquisições de determinados produtos agropecuários por agroindústrias, o direito ao crédito deve observar a sistemática específica da Lei nº 10.925/2004, que disciplina a suspensão da incidência de PIS/Pasep e Cofins nas vendas e a apuração de crédito presumido, não sendo cabível a tomada de crédito básico com fundamento no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incide juros de mora calculados à taxa SELIC sobre o valor da multa de ofício, conforme entendimento vinculante consagrado na Súmula CARF nº 108.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS. SÚMULA CARF Nº 113.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias e punitivas cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, nos termos da Súmula CARF nº 113.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO PELO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, (i) para acompanhar as reversões de glosa de créditos dos itens consumidos no processo produtivo devidamente identificadas na diligência e (ii) para restabelecer os créditos referentes a (ii.1) partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não implique aumento de vida útil do bem por período superior a um ano, (ii.2) despesas com fitas sanitárias para lacre de cargas (ii.3) *stretch-pallets*, (ii.4) sacos big bag, (ii.5) *pallets*, (ii.6) reforma de *pallets* e (ii.7) repaletização.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de retorno de diligência determinada por esta Turma na sessão de 29 de abril de 2021, por meio da Resolução nº 3201-002.914, no curso da análise do Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância proferida pela DRJ/SC (fl. 2.722), que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade (fl. 2.563), apresentada em face da glosa de créditos constantes no despacho decisório de fls. 2.547.

Para prosseguimento, adoto, nos termos regimentais, o relatório elaborado pelo Conselheiro anteriormente designado, que passo a transcrever, com os devidos acréscimos:

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2.755 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 2.722 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 2.563, apresentada em defesa de créditos glosados no despacho decisório de fls. 2.547.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER nº 39263.92009.061107.1.1.085695 (fls. 03/05), transmitido em 06/11/2007, de créditos da Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 3º trimestre calendário de 2007, no valor de R\$ 1.445.769,64.

Na apreciação do pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF manifestou-se pelo indeferimento dos Pedidos de Ressarcimento PER de números 39703.09090.060707.1.1.097376 e 24565.32215.060907.1.1.090988 e não homologação da compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao crédito.

Relatório Fiscal Relata a autoridade fiscal que ação fiscal teve início para analisar os Pedidos de Ressarcimento – PER de PIS/Pasep e Cofins. Pontua, então, que os processos 16349.000282/2009-91, 16349.000274/2009-44, 16349.000283/2009-35, 16349.000275/2009- 99, 16349.000284/2009-80, 16349.000276/2009-33, 11516.720061/2012-45 e 11516.720528/201257 tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e Cofins de cada trimestre e que, por esta razão, devem ser analisados em conjunto, por trimestre.

Informa que com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte; as informações presentes nas citadas memórias de cálculo foram cruzadas com os arquivos de notas fiscais, cujas informações correspondentes foram totalizadas e comparadas com as informações constantes dos livros Registro de Apuração do ICMS de cada filial.

Conclui: que este procedimento permitiu a validação dos arquivos recebidos sendo todas as notas fiscais confirmadas e consideradas no cálculo do crédito; que, dessa forma, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadram nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas.

A partir das memórias de cálculo fornecidas pela contribuinte, a autoridade fiscal excluiu, dos valores informados nas linhas da Ficha 16A do Dacon, os valores referentes a:

1. Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda - linha 01 - aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins; bens que não se enquadram no conceito de insumo; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”;
2. Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos - linha 02
 - 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; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos”;
 - b. despesas com os serviços de fretes contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, que não geram créditos a teor art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; cada um dos conhecimentos glosados está especificado na listagem “04NF Glosadas – Fretes de Transferencia de produtos acabados”;
 - c. aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”;
 - d. notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”;
 - e. notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins, no caso, milho, soja a granel e outros produtos agropecuários, a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “11NF Glosadas – Aquisicao PJ – Suspensão obrigatória”;
3. Serviços Utilizados como Insumos - Linha 03 - as aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; foram glosados os valores das aquisições com descrições do tipo serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro; cada uma das notas fiscais glosadas está

especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos”.

4. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda –Linha 07 – foram glosados valores das Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito e pagamentos relativos a SERVICO PORTUARIO e outros, que não se enquadram no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2003; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisicao de Insumos” ou “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.

Também foram glosados os valores informados a título de:

5. Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais - linhas 25 e 26 No tópico em que trata do crédito presumido decorrente das atividades agroindustriais, a autoridade fiscal trouxe uma listagem dos produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa (notas cujos CFOP não representam aquisições, perfeitamente identificados na listagem individualizada, identificadas na listagem pela informação “Não se aplica” ou “0” na coluna alíquota) ou redução de alíquota. Nessa listagem, a autoridade fiscal, nos termos do caput do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, aplicou o percentual de 35% da alíquota das contribuições às aquisições de: animais vivos classificados no capítulo 01 da NCM; trigo, milho e sorgo classificados no capítulo 10; soja no capítulo 12; lenha, maravalha e resíduos de madeira no capítulo 44; sêmen no capítulo 05; itens que também não atendem às condições para creditamento pelo percentual de 60% da alíquota das contribuições.

6. Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos - linha 02 da Ficha 16B - foram glosados os valores:

a. das 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, em especial, as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona; todos os casos em que foram considerados não enquadrados no conceito de insumo foram listados na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos” (ficha 6B, linha 2);

b. os valores das importações cujos CFOP denotam operações sem direito de gerar créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins nesta linha, como por exemplo 3551 - Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 - Compra de material para uso ou consumo e 3949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada; estão na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.

7. Do Recalcular dos Saldos das Ficha 15B A autoridade fiscal informa que em razão das correções realizadas nas fichas 16A e 16B da Dacon, restou saldo a pagar da Contribuição. Tendo em vista que tal saldo devedor, decorrente de glosa de créditos, não foi declarado em DCTF, necessário o lançamento através de auto de infração. Acrescenta que o auto de infração poderá incluir, ainda, a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção, não analisadas neste processo, e pode resultar alteração dos valores das linhas 1 a 5 da ficha 15, o que será tratado no processo digital nº 11516.720528/2012-57 que deve ser movimentado e julgado em conjunto com este, por tratar dos mesmos fatos.

8. Do controle dos Saldos da Ficha 14 Tendo em vista os autos de infração relativos ao 1º trimestre de 2006, tratados no processo 11516.721278/201191; relativos ao 2º e 3º trimestres de 2006, tratados no processo 11516.721279/201136; relativo ao 4º trimestre de 2006, tratado no processo 11516.722107/201180; e relativo ao 1º trimestre de 2007, tratado no processo nº 11516.720061/201245, o saldo inicial da linha 01. Saldo de Crédito de Meses Anteriores é nulo em todos os tipos de crédito.

Por conta das glosas realizadas, resultou nulo o saldo final da linha 11. CRÉDITO REMANESCENTE, ficha 14, em todos os tipos de crédito.

Manifestação de Inconformidade Nulidade do despacho decisório A interessada, preliminarmente, alega a nulidade do despacho decisório em decorrência da violação ao princípio da motivação. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte.

Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente.

Segue alegando que cabia ao Fisco em seu despacho decisório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante e que o fato de elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade do ato administrativo, eis que lá não consta expressamente a motivação (fática e jurídica) explícita, clara e congruente.

Acrescenta que em alguns itens de glosa, não há sequer a enumeração os itens glosados. E ressalta que as planilhas que constam dos autos e documentos não foram entregues no momento da “notificação do auto de infração”; conforme se verifica do termo de ciência, “somente houve entrega do termo de verificação fiscal, demonstrativo consolidado do crédito tributário e autos de infração”.

Em decorrência da aludida violação ao princípio da motivação, alega também o cerceamento de defesa, e, com consequente, a violação ao devido processo legal administrativo.

Inconstitucionalidade das leis e ilegalidade das IN Segue apontando a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse sentido: ressalta ser impossível, a partir da constitucionalização da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, pela Emenda Constitucional n. 42/2003, a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional, já que o papel do legislador perante a Constituição é de aplicador; aduz que em sendo a matriz constitucional de tais contribuições a receita, a não cumulatividade e o sistema de abatimento de créditos necessariamente deve restar atrelado também a esta e como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins para o reconhecimento de créditos; e conclui que o postulado adotado diz respeito à supremacia da Constituição.

Em razão disso, há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e Cofins.

Passa, então, a alegação de ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 nº 404/2004 ao restringir, tendo como fundamento a legislação de IPI, o conceito de insumo estabelecidas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Em síntese, discorre sobre a não cumulatividade no âmbito da tributação das contribuições para demonstrar que, nos termos das leis, o crédito deve ser considerado sobre os insumos em geral, sem as restrições postas pelas mencionadas IN, considerando como tal todos os “dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita”.

Glosas de valores da base de cálculo do crédito Como razão de contestação comum às glosas procedidas pela autoridade fiscal, a interessada coloca que todas seriam improcedente por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade.

Menciona que exerce atividade econômica submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, o que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo e que não pode a Receita Federal desconsiderar um

custo ou despesa vinculado à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. Acrescenta que a noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Ficha 16A- linha 01 - Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda Em relação a esta glosa, a recorrente alega que, a teor do art 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, a regra é que as aquisições de mercadorias para revenda geram créditos, regra excetuada em apenas duas situações, nas quais as aquisições glosadas não se enquadram, quais sejam:

a) quando as contribuições forem exigidas da vendedora na condição de substituta tributária e venda de álcool para fins carburante (art. 1º, §3º, incisos III e IV);

b) para produtores ou importadores de diversas mercadorias constantes do §1º, incisos I a IX do art. 2º.

Defende ainda que, além de não haver vedação legal ao crédito, o art 17 da Lei nº 11.033/04 expressamente prevê a manutenção, a partir de 06/08/2004, de créditos no caso de venda efetuada mediante alíquota zero – no regime monofásico.

Ficha 16A - Linha 02 - bens utilizados como insumos Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo Inicialmente a recorrente alega que a glosa foi realizada de forma “genérica”, pelo que alega cerceamento de defesa e ausência de motivação.

Afirma que os itens glosados – cita cimento de 50 Kg, secador de mãos e pallets - dão direito a crédito por consistirem de produtos utilizados diretamente ou indiretamente no seu processo produtivo. Em síntese, explica que: o cimento é utilizado na manutenção do parque fabril; o secador de mãos é equipamento que fica na entrada da fábrica e é utilizado na limpeza e higienização das pessoas que entram na fábrica onde se manipula alimentos. Ao tratar dos paletes diz:

O pallet e demais produtos glosados e não identificados em relatório são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na:

(i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados);

(ii) – armazenagem de matérias primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril;

(iii) - armazenagem de produto industrializado a ser comercializado;

(iv) - armazenagem durante o ciclo de industrialização.

[...]Portanto, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.

Acrescenta que, mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que, expressamente permitem na hipótese de armazenagem de mercadoria.

Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa Em relação aos serviços de frete, inicialmente, aponta a necessidade de realização de perícia ou diligência a fim de segregar, caso não se acolha todos os créditos, o que seria frete na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos. Explica que, por entender que todos os fretes descritos dariam direito a crédito não fez qualquer segregação. Assevera, então, que a perícia ou diligência seriam fundamentais em cumprimento à legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e verdade material, considerando que a fiscalização, conforme relatório, glosou todos os fretes por amostragem.

Descreve os fretes praticados durante o processo produtivo, como segue:

1. frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos); 2. A impugnante remete para industrializar a ração; 3. Após, encaminha por frete até seus integrados, os quais criam animais (frangos, entre outros) e remetem novamente à impugnante; 4. há industrialização com emprego de tais matériasprimas; 5. a. Frete do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado; 5.b. Frete até outro estabelecimento da impugnante para armazenagem e venda final.

[...]Mesmo o frete entre o frigorífico e os estabelecimentos de distribuição (câmaras frigoríficas) e, posteriormente, o envio ao destinatário final, há participação no ciclo de produção.

Conclui que “o processo produtivo da impugnante não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes”, razão pela qual “tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita”.

Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero Reclama de nulidade, ou “na pior da hipótese, fundamental perícia e diligência no presente caso concreto” pois: não houve a identificação das operações e nem a prova de que ocorreram com suspensão. Aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”.

A interessada, primeiro, alega que “diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas”; cita como “provável” item glosado indevidamente o “manjericão”. Defende, ser de rigor, manter os créditos de todos os produtos glosados que não constam do mencionado art. 1º.

Segundo, que, em se tratando de “aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, provavelmente glosado, entre outros)” que se enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei n. 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, impossível se torna excluir o crédito (mantendo-se pelo menos o presumido), pois esta lei especial se sobrepuja ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito A recorrente alega nulidade argumentando que a fiscalização não fez menção a um item sequer, mesmo que forma exemplificativa, e não houve “a entrega junto com o lançamento da planilha e documentos onde se comprovam tais itens (em especial as notas fiscais glosadas), permitindo o exercício da ampla defesa pela impugnante”.

Assevera que, sem embargos disso, não resta dúvida quanto à legitimidade dos créditos, que “tendo em vista os critérios adotados pela impugnante,...são caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo”.

Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins Reclama de nulidade do feito fiscal, pois não houve a identificação das operações e nem a prova de que ocorreram com suspensão. Aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”.

Quanto ao mérito, a recorrente defende que o crédito integral há de ser mantido uma vez que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + PIS).

Afirma que a Lei nº 10.925/2005 somente é aplicável, nos condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e Cofins; se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplica-se o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002. Alega ainda que, pode-se concluir da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB

nº 977/2009, que antes desta última a suspensão de PIS e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Caso seus argumentos não sejam acatados, a interessada pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.

Ficha 16A - Linha 03 - serviços utilizados como insumos Ressalta, inicialmente, que o relatório fiscal somente menciona serviço de processamento de resíduos, serviços de vigilância ou de despachante aduaneiro, entre outros, “sendo que não houve entrega com o lançamento da planilha e documentos comprobatórios de outros itens glosados”.

Em relação aos itens descritos como serviço de processamento de resíduos, defende o direito ao crédito em razão de os valores glosados se referirem a serviços “totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da impugnante” e que, apesar de não serem consumidos ou transformado em produto final (alimento), são de “fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial” que desenvolve. Assevera, então, que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo, em especial, aqueles exemplificativamente citados na glosa (serviço de processamento de resíduos).

Quanto aos demais serviços citados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial.

Ficha 16B - Linha 02 - bens utilizados como insumos A recorrente contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando que há que se reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins).

Em relação à aquisições de peças e máquinas acrescenta que são bens que claramente a legislação permite reconhecer como insumo, pois estão vinculados à atividade produtiva da empresa; mas que, caso se entenda se tratarem de máquinas e peças com duração superior a 01 ano, “ao menos, há de se considerar o crédito no presente caso como ativo imobilizado (art. 15, V, Lei n. 10.865/2004)”.

Quanto às glosas de operações de importação registradas com o CFOP 3551, 3556 e 3949, inicialmente alega cerceamento de defesa, alegando que “não localizou a descrição exata no processo administrativo de quais seriam estes bens e, principalmente, o porquê da glosa” e a “total ausência de fundamentação e descrição dos bens glosados”.

No mérito, alega: há previsão legal que permite crédito de PIS e Cofins para a hipótese de aquisição de ativo imobilizado, salvo se usado, o que não é o caso dos autos; em relação aos demais itens glosados (uso e consumo e outros), a noção ampla de insumo ligada à inerência, essencialidade e qualidade permite a tomada de créditos.

A recorrente tem como encerrada a questão do direito ao crédito em relação a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos e passa às demais glosas.

Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Em relação às notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, a recorrente novamente inicia alegando nulidade do feito fiscal em razão de não ter sido justificada a glosa, no sentido de “explicar e dizer quais seriam as hipótese de notas que não representam aquisição nem operação com direito de crédito..., especialmente, quando não se entregou juntamente com o lançamento eventual planilha e documentos comprobatórios”. Sustenta a legitimidade dos créditos “conforme razões já expostas na defesa” e aduz que como não se tem adequada fundamentação e descrição, há a impossibilidade de aprofundamento a fim de justificar eventuais itens glosados.

No mais, alega que, embora não saiba “exatamente o que foi glosado e as razões”, há que reconhecer que o frete na venda e armazenagem “inclui as despesas aduaneiras e portuária em geral”. Como despesas integrantes das despesas com armazenagem cita: energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação BL, serviços portuários, entre outros. Acrescenta que as despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também pode ser tida como a continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

Ficha 16A – Créditos Presumidos das atividades agroindustriais Em relação aos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais, a contribuinte afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais (60 ou 30% da alíquota da contribuição) para fins de cálculo do crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana e classificadas nos capítulos e códigos que indica, não vincula tais percentuais ao tipo de bem que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o bem adquirido. Assim, defende a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06,

1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Multa e juros Em relação aos juros recorrente alega ser indevida: a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, sendo aplicável o percentual de 1% previsto no §1º do art. 161 do CTN; a incidência de juros sobre a multa de ofício ante a ausência de previsão legal.

Em relação à multa alega: improcedência da multa de ofício devido a seu caráter confiscatório, bem como pela impossibilidade de se aplicar juros sobre ela; que a multa moratória aplicada não pode lhe ser exigida, enquanto sucessora da Perdigão Agroindustrial S/A, haja vista a penalidade não poder passar do seu infrator.

Pedido

Requer que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade a fim de reconhecer a nulidade, ou, no mérito, total improcedência do indeferimento do pedido de resarcimento, conforme razões aduzidas.

Ao final, pugna pela prova pericial destinada à avaliar, especialmente, se os bens, produtos, serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

MULTA DE MORA. SUCESSÃO. EXIGIBILIDADE.

Cabível é a exigência, da sucessora, da multa de mora decorrente do não pagamento pela sucedida de seus débitos regularmente confessados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou resarcimento e compensação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo

de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos calculados a alíquota regular da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de pessoas físicas.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

SUSPENSAO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo, à pessoa jurídica que, cumulativamente: I - apurar o imposto de renda com base no lucro real; II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.

NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSAO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.

As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo impugnante.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e esclareceu pontos levantados na decisão da delegacia, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Em síntese, a decisão recorrida concluiu, por unanimidade de votos, pela manutenção integral das glosas efetuadas pela fiscalização, acolhendo os fundamentos apresentados pela autoridade lançadora. A análise foi baseada nas informações declaradas pelo contribuinte no DACON, especialmente nas fichas 16-A e 16-B, cujos lançamentos foram confrontados com os documentos fiscais e com a legislação aplicável às contribuições ao PIS e à Cofins no regime não cumulativo.

A seguir, para melhor compreensão, destacam-se os principais pontos enfrentados na decisão de primeira instância:

1. Preliminar de nulidade do despacho decisório;
2. Inconstitucionalidade das leis, ilegalidade das IN, conceito de insumo;
3. Do ônus da prova do direito creditório;
4. Da natureza da Dacon;
5. (FICHA 16A – Linha 01) Bens adquiridos para Revenda:
 - a. Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero;
 - b. Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo;
6. (FICHA 16A – Linha 02) Bens utilizados como insumos:
 - a. Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo;
 - b. Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa;
 - c. Aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero;

- DOCUMENTO VALIDADO
- d. Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito;
 - e. Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins;
7. (FICHA 16A – Linha 03) Serviços utilizados como insumos;
 8. (FICHA 16A – Linha 07) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;
 9. (FICHA 16A – Linhas 25 e 26) – Créditos Presumidos / Atividades agroindustriais;
 10. (FICHA 16B – Linha 02) – Bens utilizados como insumos;
 - a. Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo;
 - b. Importações cujo Código Fiscal de Operação denota operações sem direito de gerar créditos.
 11. Juros de Mora;
 12. Multa e juros;
 13. Pedido de prova pericial.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual suscita, inicialmente, a nulidade da decisão recorrida, por ausência de motivação clara, explícita e congruente e requer, ainda, a realização de perícia técnica.

No mérito, pleiteia a reforma integral da decisão, com o reconhecimento da improcedência das glosas efetuadas, sustentando que os créditos apurados atendem aos requisitos previstos na legislação de regência das contribuições ao PIS e à Cofins, além de estarem em conformidade com os critérios de essencialidade ou relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Alega, também, a indevida aplicação da taxa SELIC na atualização dos créditos tributários, a impossibilidade de incidência de juros sobre multa e o caráter confiscatório da penalidade aplicada.

Durante a análise do presente Recurso Voluntário, esta Turma deliberou pela conversão do julgamento em diligência, diante da necessidade de melhor instrução quanto ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos, relativos à aquisição de bens e serviços alegadamente utilizados como insumos.

A decisão foi motivada pela constatação de que tanto a autoridade fiscal quanto a instância de origem adotaram conceito restritivo de insumo, em desacordo com o entendimento

consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que consagrou os critérios da essencialidade ou relevância em relação à atividade econômica desempenhada.

A medida visou assegurar a observância ao princípio da verdade material e à jurisprudência dominante desta Seção de Julgamento e teve como dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, com o objetivo de que: 1 – A unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual demonstre a relevância e essencialidade dos dispêndios que serviram de base para tomada dos créditos glosados, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. 2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias. Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal procedeu à reanálise dos bens e serviços glosados, com base nos critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, que adotou os parâmetros da essencialidade e da relevância para a definição do conceito de insumo. Ressaltou, contudo, que as glosas fundadas em outros fundamentos — que não se resolvem mediante a aplicação desses critérios — não foram incluídas no escopo da diligência.

O resultado da diligência, com as respectivas glosas mantidas ou revertidas, será explicitado no decorrer do voto.

Ciente do resultado da diligência, a Recorrente peticiona requerendo que itens como paletes, sacolas *big bag*, gasolina, fitas, manutenção e mão de obra, pesagem, frete na operação de venda, contêineres, entre outros, também tenham suas glosas revistas e revertidas em seu favor. Sustenta que, em razão das particularidades de sua atividade — produção de alimentos, inclusive refrigerados, sujeita às normas de segurança alimentar (MAPA, ANVISA, etc.) — tais dispêndios deveriam ser reconhecidos como insumos, em sentido diverso do entendimento adotado pelo próprio CARF.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, devidamente intimada acerca da resposta à diligência, limitou-se a registrar ciência das novas informações fiscais constantes dos autos, sem apresentar manifestação adicional.

Retornando os autos da diligência e, considerando que o Relator já não mais integrava este Colegiado, o processo foi a mim distribuído.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade já analisados quando da Resolução.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e manteve integralmente o crédito tributário exigido.

Conforme ata de assembleia, a empresa Perdigão S/A, originalmente sediada em São Paulo, foi incorporada pela empresa Perdigão S/A. Posteriormente, o nome empresarial foi alterado para BRF Brasil Foods S/A e a sede transferida para Itajaí, SC, conforme registro no CNPJ. Em razão da incorporação, configura-se a responsabilidade tributária por sucessão, nos termos dos arts. 129 e 132 do CTN. Assim, a empresa BRF Brasil Foods S/A passou a ser o sujeito passivo dos créditos tributários lançados nos autos de infração e foi devidamente intimada como sucessora em todos os atos de ofício.

Para propiciar maior clareza e fluidez à análise, o presente voto será organizado em tópicos.

I. Das preliminares de nulidade

1. Pelo indeferimento do requerimento de perícia

A DRJ indeferiu o pedido de perícia sob a alegação de que, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, tanto a prova pericial quanto a diligência não constituem instrumentos destinados ao suprimento do ônus da prova das partes, mas sim ao convencimento do julgador. Assim, ressaltou que é facultado ao julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis, motivo pelo qual entendeu não haver cabimento em acolher o pedido de perícia, tampouco em determinar a realização de diligência.

A Recorrente sustenta que a decisão de primeira instância é nula por haver indeferido, de forma subjetiva e sem justificativa plausível, o pedido de perícia adequadamente formulado nos autos. Argumenta que foram atendidos todos os requisitos legais e essenciais para o requerimento, de modo que o indeferimento teria acarretado cerceamento ao seu direito de defesa. Afirma, ainda, que a perícia pleiteada tem por finalidade esclarecer aspectos técnicos relacionados aos bens e serviços considerados insumos, ressaltando que o regime de não

cumulatividade do PIS e da COFINS, aliado ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência, exige análise especializada que não poderia ser suprida pelos auditores fiscais.

Destaca que o processo administrativo fiscal deve orientar-se pela busca da verdade material. Ao final, e como pedido alternativo, invocando os princípios da eficiência e da celeridade processual, requer que a perícia seja realizada no âmbito do presente recurso, mediante a conversão do julgamento em diligência.

Em que pese o julgador de primeira instância estar correto ao afirmar que a prova pericial, assim como a diligência, não se presta ao suprimento do ônus da prova, o que no presente caso incumbe à Recorrente, verifica-se que a Resolução proferida por esta Turma, determinando o cumprimento de diligência para apresentação de laudo técnico e reavaliação das glosas à luz do REsp 1.221.170, atendeu ao objeto pretendido.

Dessa forma, não assiste razão a recorrente.

2. Pela ausência de motivação clara, explícita e congruente, do cerceamento do direito de defesa e do devido processo legal

A Recorrente alega nulidade do lançamento em razão de suposta violação ao princípio da motivação. Para tanto, invoca o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/1999, bem como o inciso VII de seu parágrafo único, que enfatiza a necessidade de que, por ocasião da expedição do ato administrativo, sejam indicados os pressupostos de fato e de direito que embasaram a decisão.

Sustenta que não seria possível glosar e justificar de forma meramente exemplificativa, como procedeu a fiscalização, que analisou os créditos por amostragem. Argumenta, ainda, que a elaboração de planilha listando os itens glosados não atende ao requisito de motivação exigido pela legalidade administrativa.

Observa-se, na decisão de primeira instância, evidente cuidado em examinar minuciosamente o trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal. Consta do julgado que a fiscalização não apenas esclareceu os critérios e parâmetros adotados na análise das informações apresentadas pela contribuinte, como também individualizou cada glosa, identificando-as por ficha e linha do Dacon, o que, por si só, permitiria à Recorrente compreender o respectivo fundamento legal.

Além disso, foram explicitadas as razões fáticas e/ou jurídicas para o não reconhecimento dos créditos — como despesas de outros períodos, ausência de comprovação de créditos transportados, inconsistência quanto à natureza das operações em razão do CFOP informado e enquadramento inadequado das despesas às hipóteses legais de creditamento. Por fim, a autoridade fiscal apresentou relatório específico para cada tipo de glosa, contendo, conforme registrado, “item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”.

Nesse sentido, não assiste razão à Recorrente.

3. Pela inobservância do art. 9º do Decreto 70.235/72

Em complemento às nulidades anteriormente suscitadas, a Recorrente alega também a nulidade do lançamento pela suposta inobservância do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, o qual determina que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada sejam formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade, devidamente instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Sustenta, ainda, que, no presente caso, os documentos relativos aos créditos glosados não teriam sido juntados aos autos, o que teria impedido a demonstração cabal de sua natureza e, por consequência, prejudicado o exercício pleno e adequado do direito de defesa.

Não procede a alegação.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* em relação a matéria seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

3 Do ônus da prova do direito creditório

Antes que se passe à análise das razões de contestação contra o feito fiscal, importa que se teçam algumas considerações acerca do ônus da prova do contribuinte, no âmbito dos processos administrativos em que se trate de direito de crédito por este utilizado pelos meios legalmente previstos.

Coloque-se, inicialmente, que no que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou resarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Nos casos de pedido de restituição, reembolso ou resarcimento e declaração de compensação de créditos é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 900/2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e resarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

[...]

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o §3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[...]

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifou-se)

Assim, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexiste, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadram nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito alegado. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Assim sendo, saliente-se que, no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações e documentos e registros contábeis elaborados pelo contribuinte somente fazem prova a seu favor perante o Fisco, quanto à existência do direito que declare, se calcados em documentos fiscais. Destarte, a efetiva comprovação da ocorrência, dos valores e da natureza das operações registradas e declaradas pela pessoa jurídica somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas. E a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo.

Para a correta análise dos argumentos de contestação das glosas realizadas pela autoridade fiscal, é necessário ter claro a sistemática por esta adotada na aferição da procedência do crédito pleiteado pela contribuinte, conforme por ela apurado em Dacon.

No arquivo digital contendo a memória de cálculo dos montantes informados em Dacon o auditor fiscal buscou identificar, dentre todas as operações de entrada registradas pela contribuinte - adotando como critério de identificação o CFOP das

respectivas notas e a descrição dos bens - aquelas que não se referissem a uma operação de aquisição de insumo, na acepção firmada no item 2 deste voto. Identificadas essas operações, excluiu o montante mensal apurado dos valores informados na linha 02, para cada mês do trimestre.

Note-se, então, que as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal; não teve a necessidade de as solicitar para efetuar as glosas, haja vista ser possível somente a partir dos registros da empresa verificar a improcedência dos créditos correspondentes. Das operações registradas, excluiu: os valores daquelas notas fiscais cujos CFOP e/ou descrição do bem não condiziam com operações de aquisição de insumo.

Dentro deste quadro, firme-se que, no presente caso, somente restará efetivamente comprovada a operação glosada que a contribuinte tenha trazido, em sede de manifestação de inconformidade, a cópia da respectiva nota fiscal.

Ainda, em conformidade com o entendimento deste Colegiado, observa-se que a nulidade no processo administrativo fiscal se encontra disciplinada nos arts. 59 a 61 do Decreto nº 70.235/72. De acordo com o art. 59, a nulidade está restrita aos atos lavrados por pessoa incompetente ou às decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade, salvo se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e não tiverem sido por ele causadas, ou se influírem na solução do litígio.

No presente caso, os pedidos de resarcimento foram analisados por Auditores-Fiscais da Receita federal do Brasil, autoridades competentes, e contêm os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, incluindo descrição dos fatos, demonstração dos valores lançados e motivação clara e detalhada. Assim, não se vislumbra qualquer hipótese legal de nulidade.

Nestes termos, afastam-se as preliminares de nulidade suscitadas.

II. Do mérito

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real. De acordo com o art. 3º da referida norma, é permitido ao contribuinte descontar, da contribuição devida no mês, créditos apurados em relação a determinados custos, despesas e encargos vinculados à sua atividade econômica.

O caput do artigo estabelece a regra-matriz do direito ao crédito, enquanto os incisos disciplinam hipóteses específicas de creditamento. Entre essas hipóteses, destacam-se: a

aquisição de bens para revenda (inciso I); a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inciso II); o consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso III); e os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), entre outros.

No que se refere ao inciso II, o conceito de “insumo” não foi expressamente definido pela legislação, o que gerou divergências interpretativas relevantes. Inicialmente, a Administração Tributária adotava entendimento mais restritivo, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Esse posicionamento, no entanto, foi superado pelo julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou como critério para o creditamento a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço em relação à atividade econômica desenvolvida.

Esse entendimento foi incorporado à atuação da Administração Pública Federal, conforme expresso na Nota SEI nº 63/2018 da PGFN, no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, os quais reconhecem que, para fins de geração de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições, a caracterização de insumo deve observar esses dois critérios: essencialidade e relevância, considerados à luz do processo produtivo ou da prestação de serviços da pessoa jurídica.

No contexto específico das operações de exportação, o regime da não cumulatividade também assegura ao contribuinte o direito de apurar e utilizar créditos da contribuição para o PIS/Pasep vinculados a receitas não tributadas. Nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, tais créditos podem ser objeto de resarcimento ou compensação, desde que demonstrada sua efetiva vinculação ao processo produtivo voltado à exportação. A utilização desses créditos, embora relacionada a receitas imunes ou com alíquota zero, depende da observância dos mesmos critérios aplicáveis à caracterização de insumos, exigindo comprovação documental idônea da relação entre o bem ou serviço e a atividade de exportação., conforme transcrição abaixo:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (g.n.)

No mesmo sentido, a jurisprudência consolidada do CARF vem adotando tal critério interpretativo, reconhecendo o direito ao crédito quando demonstrada a vinculação direta entre o bem ou serviço e a atividade-fim do contribuinte e seguindo um entendimento intermediário: não tão restritivo quanto aquele previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, que foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça, tampouco tão amplo quanto o pretendido por parte dos contribuintes. Para este Conselho, a caracterização de um insumo está diretamente relacionada à pertinência ou necessidade da despesa dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo ou da prestação de serviços, sendo imprescindível a demonstração concreta do seu papel na dinâmica operacional da empresa.

Dessa forma, a aferição do direito ao crédito no regime da não cumulatividade exige análise fático-probatória à luz do critério jurídico consolidado, segundo o qual apenas os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços da pessoa jurídica podem ser considerados insumos. Conforme já exposto, a aplicação dos parâmetros de essencialidade e relevância — consagrados pelo Superior Tribunal de Justiça e acolhidos pela jurisprudência deste Conselho — demanda apreciação casuística, de modo a verificar se os itens questionados possuem, de fato, função indispensável ou significativa no desempenho da atividade econômica da contribuinte.

Dos bens e serviços reanalizados pela diligência

Em cumprimento à Resolução nº 3201-002.914, proferida por esta 3^a Seção de Julgamento/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária, a fiscalização procedeu à reanálise dos itens glosados, observando os parâmetros conceituais de insumo definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, bem como as diretrizes do Parecer Cosit nº 05/2018.

Para tanto, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 19.381 -2023, por meio do qual se solicitou: (i) a apresentação de laudo técnico descrevendo o processo produtivo e demonstrando a essencialidade ou relevância dos bens e serviços glosados, conforme os critérios do REsp 1.221.170/STJ e da legislação correlata; (ii) a justificativa individualizada de por que cada

item deve ser considerado insumo; (iii) informações contábeis sobre os bens importados, indicando se foram registrados no ativo imobilizado ou, caso contrário, em quais contas contábeis foram lançados; e (iv) o envio, em formato eletrônico, de todas as planilhas utilizadas na fiscalização, abrangendo os diversos grupos de glosas analisados. A contribuinte atendeu à solicitação mediante a apresentação de petições e documentos comprobatórios.

Ao tomar ciência do resultado da diligência, a Recorrente peticionou nos autos para registrar sua manifestação e reiterar que, à luz do REsp 1.221.170, os itens glosados deveriam ser considerados insumos, razão pela qual as glosas deveriam ser integralmente revertidas.

A seguir, passam a ser expostas as conclusões da diligência, organizadas por tema, com a respectiva análise das glosas efetuadas.

1. (Ficha 06A/16A – Linha 01) Bens adquiridos para revenda

Foram mantidas as glosas referente a “gasolina comum combustível de veículos” e “serviços de anúncios” por não atenderem aos critérios estabelecidos pelo STJ.

Em relação a gasolina, a própria empresa informou tratar-se de despesa vinculada à etapa de comercialização, e não ao processo produtivo. Os gastos com aquisição de combustíveis consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins creditamento. A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conforme apurado na diligência fiscal, as despesas com anúncios não se inserem no processo produtivo da contribuinte, razão pela qual não ensejam direito ao creditamento.

Neste sentido, mantém-se a glosa efetuada.

2. (Ficha 06A/16A – Linha 02) Bens utilizados como insumos

Foram revertidas as glosas relativas aos itens efetivamente consumidos no processo produtivo e que atendiam aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ. Entre esses itens, destacaram-se: peças, componentes e equipamentos (com valor até R\$ 1.200,00), gastos com aluguel de máquinas e equipamentos, gastos com uniformes exigidos por lei, luvas, óleos lubrificantes, solventes, serviços de limpeza, material de limpeza, coleta de lixo, serviços de manutenção de máquinas/equipamentos e assistência técnica, gastos com armazenagem.

Por outro lado, foram mantidas as glosas de itens como peças, componentes e equipamentos com valor superior a R\$ 1.200,00; fitas sanitárias para lacre de cargas, gasolina utilizada em veículos na comercialização de mercadorias, paletes, sacos big bag, serviço de

aplicação de stretch – palete, serviço reforma de palete, refeições funcionários, serviço imobilizado geral, serviço de mão de obra, serviço construção civil, serviço montagem/desmontagem imobilizado, serviço rede elétrica imobilizado, serviço treinamento.

O entendimento deste Colegiado tem sido por admitir o creditamento, na modalidade de aquisição de insumos, dos dispêndios relativos a partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não resulte em aumento da vida útil do bem mantido por período superior a um ano.

Em relação a despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, nos termos da Súmula CARF nº 235:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse sentido, reverejo as glosas referentes às partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não implique aumento da vida útil do bem por período superior a um ano. Da mesma forma, reverejo as glosas relativas às despesas com fitas sanitárias para lacre de cargas, paletes, sacos big bag e reforma de paletes. Mantêm-se, contudo, as demais glosas por não estarem diretamente ligadas ao processo produtivo ou por falta de previsão legal para o creditamento.

3. (Fichas 06A/16A – linha 03) Serviços utilizados como insumos

Neste item, foram revertidas as glosas que atenderam aos critérios de relevância e essencialidade, efetivamente utilizados no processo produtivo e enquadramento nos parâmetros estabelecidos pelo STJ. Entre os serviços reconhecidos como insumos, destacaram-se: aplicação de dejetos suíños, serviço de caminhão Munck, serviço de copiadora (aluguel), dedetização, serviço extraordinário de armazenagem, inspeção sanitária, serviços de limpeza, manutenção de equipamentos, serviço de mão de obra, monitoramento e recuperação de frio (armazenagem), processamento de resíduos.

De outro lado, a análise das glosas revelou a existência de serviços que não atendiam aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ. Permaneceram,

portanto, glosados os seguintes itens: manutenção de equipamentos de telecomunicação; manutenção de microcomputadores; movimentação saída, movimentação separação mercadoria saída, movimentação extras container, pesagem de caminhão, serviço aplicação de stretch-pallet, serviço de repaletização (troca Pallet), reforma de paletes, serviço carregamento aves venda, serviço transporte funcionários, serviço vigilância e serviço de eventos.

Alinho-me ao entendimento da autoridade fiscal para manter as glosas de manutenção de equipamentos de telecomunicação e manutenção de microcomputadores, manutenção predial, transporte de funcionários, serviços de vigilância e serviço de eventos por não integrarem o processo produtivo. Tais atividades embora relevantes para a atividade empresarial, não se encaixam nas hipóteses previstas para o creditamento.

Quanto aos serviços de movimentação saída, movimentação separação mercadoria saída, movimentação extras container, pesagem de caminhão, serviço carregamento aves venda, verifica-se que se referem a atividades realizadas na etapa comercial, razão pela qual também não geram direito ao creditamento. Tal conclusão também está em consonância com a Súmula nº 232 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de observância obrigatória por este Colegiado.

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

Por fim, e de acordo com o item anterior, revere as glosas relativas a *stretch-pallet* e reforma de pallet e repaletização(troca de paletes) por enquadrarem-se em despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, nos termos da Súmula CARF nº 235.

4. (Fichas 06B/16B – linha 02) Bens utilizados como insumo - importação

Neste item, foram glosadas despesas com partes e peças de elevado valor. Ao cotejar os itens informados com os registros de inventário, constatou-se que muitos deles sequer possuíam estoque ou haviam sido adquiridos em quantidades incompatíveis com a hipótese de “desgaste rotineiro das peças substituídas”. A glosa foi fundamentada na alegação de que tais peças deveriam ter sido contabilizadas no ativo imobilizado.

Por outro lado, restou demonstrado que os gastos com partes e peças cujo valor unitário seja de até R\$ 1.200,00 deveriam ter o crédito restabelecido.

Conforme analisado no item II deste voto, o entendimento deste Colegiado tem sido por admitir o creditamento, na modalidade de aquisição de insumos, dos dispêndios relativos a partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não resulte em aumento da vida útil do bem mantido por período superior a um ano.

Neste sentido, revere as glosas relativas a partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não resulte em aumento da vida útil do bem mantido por período superior a um ano.

Dos bens e serviços fora do escopo da diligência

Entendeu a autoridade fiscal, no curso da diligência, que as glosas relativas à alíquota utilizada para apuração do crédito presumido da atividade agroindustrial, às aquisições de insumos desonerados (com alíquota zero ou suspensão das contribuições), ao frete de transferência de produtos acabados e às operações cujo CFOP informado na nota fiscal não corresponde a aquisição com direito a crédito não poderiam ser solucionadas mediante a aplicação dos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ.

Por esse motivo, passo agora à análise específica dessas glosas.

1. Da aquisição de bens para revenda sujeitos a alíquota zero

A Recorrente contesta a glosa dos créditos relativos a bens sujeitos à alíquota zero das contribuições, sustentando que houve interpretação restritiva por parte do Fisco. Argumenta que é plenamente aplicável, ao caso, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, de modo a permitir a manutenção dos créditos de PIS e COFINS mesmo nas hipóteses de incidência monofásica.

Registre-se, contudo, o entendimento do julgador de primeira instância no sentido de que o crédito somente seria devido quando a aquisição estivesse sujeita à incidência das contribuições, à luz do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Para ele, não haveria direito a crédito quando o bem adquirido fosse desonerado de PIS e Cofins.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são explícitas ao vedar o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições submetidas à alíquota zero. O art. 3º, § 2º, II, deixa claro que não há direito a crédito quando o bem ou serviço adquirido não sofre incidência das contribuições, abrangendo inclusive os casos de isenção. A única exceção prevista pelo legislador diz respeito às aquisições isentas utilizadas na produção ou revenda de bens tributados, hipótese que não se confunde com alíquota zero.

Quanto às alegações da Recorrente de que a fiscalização não teria identificado os bens enquadráveis nessa situação, tampouco indicado as notas fiscais ou apresentado documentos e planilhas que permitissem a verificação dos itens glosados, verifica-se que tais afirmações não procedem. As informações constam de forma detalhada na Informação Fiscal, bem como na planilha “NF GLOSADAS – Alíquota Zero”. Razão pela qual os argumentos defensórios devem ser afastados.

Assim, alinho-me ao entendimento adotado na decisão recorrida, mantendo-se a glosa efetuada pela fiscalização.

A Recorrente solicita, alternativamente, que as aquisições sujeitas à alíquota zero sejam incluídas no cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Para fundamentar seu pedido, a Recorrente sustenta que, tratando-se de lei especial que concede direito a crédito específico, esta prevaleceria sobre o disposto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como sobre o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, *in verbis*:

O segundo aspecto relevante decorre do fato de que, tratando-se de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, provavelmente glosado, entre outros), o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art 8º da Lei n. 10.925/2004³². Isto é, caso tais insumos se enquadrem nos produtos descritos no art. 8º, da Lei n. 10.925/2004, impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925.

Não é por outra razão que a SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL emitiu a SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 57, de 08 de setembro de 2009, onde esclarece que:

*"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA. O direito ao crédito presumido da Cofins de que trata o § 1º do art. 8º da Lei No- 10.925, de 2004, está condicionado à aquisição dos produtos agropecuários pela agroindústria com suspensão da exigibilidade da contribuição, na forma do art. 9º dessa Lei. Se a aquisição do produto estiver sujeita à incidência da Cofins sobre a receita bruta à alíquota zero, prevalece a aplicação da suspensão, não obstante o direito ao crédito presumido. E assegurada a manutenção do crédito presumido na hipótese de a venda da mercadoria produzida com o produto agropecuário adquirido estar sujeita à incidência da Cofins à alíquota zero."*

Especificamente no tocante ao pinto de 1 dia enumera a SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 15, de 14 de janeiro de 2010 da RECEITA FEDERAL DO BRASIL que:

"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins NÃO-CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS AGROPECUÁRIOS.

AGROINDÚSTRIA. A venda de pintos de um dia a agroindústria, realizada por pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária, para a produção de carnes relacionadas na posição 02.07 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), deve se dar com suspensão da Cofins, cabendo à vendedora estornar os correspondentes créditos da não-cumulatividade dessa contribuição."

[...]

Em tais condições, mesmo que os produtos sejam comercializados à alíquota zero, caso estejam entre os elencados no art. 8^º da Lei 10.925/2004, é de rigor a manutenção, ao menos, do crédito presumido.

Por fim, a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior viola o princípio da não-cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório. Daí porque, todos os créditos nesta situação devem ser mantidos.

A decisão de primeira instância foi pela negativa do pleito, sem analisar o direito dos créditos, entendendo que não caberia àquela instância recursal autorizar a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, de custos e despesas que não foram informados, ou foram informados de forma incorreta, no Dacon. Os valores em questão foram declarados como base de cálculo do crédito regular, nas fichas 06A e 16A, e não como base do crédito presumido, previsto nas fichas 06B e 16B.

Com razão a decisão recorrida. O PER/DComp é o instrumento próprio para a formalização desse tipo de requerimento, não podendo o processo administrativo fiscal ser utilizado como meio de corrigir ou ampliar pleitos anteriormente apresentados pelo próprio contribuinte em razão de decisões que lhe foram desfavoráveis.

Pelo exposto, mantém-se a glosa.

2. Da glosa de créditos com base no código de operação (CFOP)

Nesta parte, a Recorrente limita-se a reiterar as alegações de nulidade já examinadas nas preliminares deste voto, além de retornar à discussão sobre o conceito de insumo, sua essencialidade e relevância. Contudo, não apresenta qualquer argumentação técnica ou jurídica capaz de infirmar o lançamento ou a decisão de primeira instância.

Conforme bem destacado na decisão de primeira instância, os créditos no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins são apenas aqueles expressamente previstos em lei.

"Em relação a alegada legitimidade do crédito, remete-se ao item 1 deste voto onde se firma que os créditos, no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou

obrigatoriedade da despesa ou do custo e à sua escrituração na contabilidade como custo de produção.”

Diante disso, mantém-se a glosa em exame.

3. Da aquisição de insumos com tributação quando deveriam estar suspensos

A fiscalização glosou os créditos sob o fundamento de que, no período fiscalizado, a Recorrente adquiria rotineiramente milho, soja a granel e outros produtos agropecuários de pessoas jurídicas, os quais eram empregados no seu processo produtivo. Sobre tais insumos, a contribuinte apurou créditos básicos de PIS e Cofins. Contudo, segundo apurado, esse procedimento não era correto, uma vez que, à época, as aquisições de milho (NCM 1005.90.10), soja a granel (NCM 1201.00.90) e demais produtos agropecuários por agroindústrias já estavam submetidas ao regime específico previsto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, que disciplinam o tratamento tributário aplicável a essas operações.

A Recorrente alega, inicialmente, a nulidade do lançamento sob o argumento de que não teriam sido identificadas as operações realizadas com suspensão, nem comprovada a ocorrência dessas hipóteses. Afirma, ainda, ser obrigatória a juntada, pela fiscalização, de todas as notas fiscais pertinentes, bem como a entrega de suas cópias ao contribuinte no momento da notificação.

No mérito, defende que o crédito integral deve ser reconhecido, pois as aquisições teriam sido realizadas com incidência de 9,25% (PIS e Cofins). Argumenta que a Lei nº 10.925/2004 somente se aplicaria, nas condições nela previstas, quando houvesse venda com suspensão das contribuições; inexistindo suspensão na aquisição, entende incidir o regime geral de créditos previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Alega, também, que a interpretação da IN SRF nº 660/2006 e da alteração promovida pela IN RFB nº 977/2009 demonstraria que, anteriormente, a suspensão seria facultativa e dependeria de formalidades específicas.

Por fim, caso suas teses não sejam acolhidas, requer ao menos o reconhecimento parcial do crédito, mediante aplicação do percentual correspondente ao crédito presumido.

A DRJ entendeu que a suspensão do PIS/Cofins se aplica quando todos os requisitos previstos no art. 4º da IN SRF nº 660/2006 estiverem presentes. Assim, se a adquirente preenche tais requisitos, o vendedor está obrigado a aplicar a suspensão, salvo na hipótese de a aquisição ocorrer de pessoa jurídica que não exerça atividade agropecuária.

Ainda segundo o julgador de primeira instância, o benefício da suspensão é direito do vendedor, e cabe ao adquirente apenas fornecer a declaração prevista na norma, quando solicitado. Caso o vendedor não aplique a suspensão e recolha indevidamente as contribuições, o caminho correto é a restituição do indébito, e não o creditamento pelo adquirente, pois a legislação não autoriza a geração de crédito nessa situação.

Portanto, a simples ausência de suspensão na venda não legitima o crédito pretendido pela Recorrente. O benefício foi criado em favor do vendedor, não do comprador, e qualquer pagamento indevido deve ser pleiteado por aquele que recolheu a contribuição. Quanto à referência feita pela fiscalização à possibilidade de crédito presumido, a DRJ esclarece que tal hipótese não altera a conclusão, devendo ser analisada segundo as regras próprias desse benefício.

Considerando que a decisão de primeira instância examinou de maneira adequada e suficiente os pontos suscitados pela Recorrente, adoto, como razão de decidir, os fundamentos nela expostos, nos termos do § 12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

6.5 Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins

Da base de cálculo do crédito básico, linha 02 das fichas 06A e 16A do Dacon (art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002), a autoridade fiscal glosou os valores das aquisições de insumos, no caso, de milho (NCM 1005.90.10) e de soja a granel (NCM 1201.00.90), e outros produtos agropecuários por agroindústrias já estavam reguladas pelos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.

Acrescenta que a Perdigão Agroindustrial S/A, adquirente de tais produtos, preenche todos os requisitos elencados no art 4º da IN SRF 660/2006, configurando, então, a hipótese para qual a mencionada lei, artigos 8º e 9º, determina que não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E que, caso o vendedor tenha apurado e recolhido a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre estas vendas, ele incorreu em pagamento indevido.

Informa, ainda, que cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem "11NF Glosadas - Aquisicao PJ - Suspensao obrigatoria".

A impugnante inicia defendendo que o crédito integral há de ser mantido uma vez que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + PIS). Afirma que a Lei nº 10.925/2005 somente é aplicável, nas condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e Cofins; se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplica-se o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002. Alega ainda que, pode-se concluir da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB nº 977/2009, que antes desta última a suspensão de PIS e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Caso seus argumentos não sejam acatados, a impugnante pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.

Destarte, o artigo 8º da Lei 10.925/2004 passou a tratar do crédito calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo - referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003 - , especificamente para o caso de estes serem adquiridos de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Tal dispositivo passou a permitir que as

pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos que indica, deduzam, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado pela aplicação de uma alíquota diferenciada ao montante das aquisições dos insumos adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Desta feita, para este tipo de insumo, não se aplica o crédito regular, calculado nos termos do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, mas o crédito presumido, calculado nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

A impugnante não nega tal fato, mas defende o crédito argumentando que a suspensão de PIS e Cofins, à época dos fatos, a teor da IN 660/2006, era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração) e que, se as aquisições ocorreram mediante tributação, há direito ao crédito pelas alíquotas ordinárias, previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Como veremos, não cabe razão à impugnante.

À presente matéria, além do artigo 8º, importa o art. 9º da Lei 10.925/2004. Através deste, a lei suspendeu a incidência de PIS e Cofins nas vendas de produtos in natura de origem vegetal, e de insumos para a produção de mercadorias mencionadas no caput do art 8º, conforme descrito acima, desde que as vendas fossem feitas pelas pessoas jurídicas e cooperativas mencionadas e destinadas a pessoas tributadas pelo lucro real:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004). (grifo nosso)

Note-se que, nos casos em que o adquirente tiver direito à apropriação do crédito presumido de que se trata, a aplicação da suspensão da incidência por parte do vendedor dos insumos é regra e não exceção, portanto tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, estabelece marco imperativo, ao dispor que: "A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:".

Esses dispositivos foram regulamentados, inicialmente, na IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006, depois revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, com as alterações da IN SRF nº 977, de 14 de dezembro de 2009. Do texto da IN SRF nº 660/2006, anterior às alterações introduzidas pela IN SRF nº 977/2009, é oportuno transcrever os seguintes trechos, que disciplinaram a situação sob análise:

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições

Dos produtos vendidos com suspensão

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

[...]

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

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

§2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]

III - que exerce atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por: [...]

11 - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de

12 de abril de 1990; e

[...]

Das condições de aplicação da suspensão

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

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerce atividade agroindustrial.

[...]

Do Crédito Presumido

Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art.5º A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I-destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM: [...]

Dos insumos que geram crédito presumido

pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

Art.11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; (g.n.)

Portanto, para que a suspensão das contribuições se imponha, todos os requisitos elencados nos incisos do art 4º da IN SRF 660/2006, e somente eles, devem estar

presentes. Sendo assim, no presente caso, preenchidos pela recorrente (adquirente) os tais requisitos, só se poderia cogitar de não ser aplicável a suspensão (para o vendedor) na hipótese, aparentemente remota, de a contribuinte adquirir produtos agropecuários, a serem utilizados como insumo, de pessoas jurídicas diversas daquelas tipificadas no art. 3º, inciso III, da IN SRF nº 660/2006, ou seja, de pessoa jurídica ou cooperativa que não exercesse atividade agropecuária.

Resta claro que a venda com suspensão é direito do vendedor (art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e art. 2º da IN 660/2004), quando se verifique a hipótese legal para tanto (art. 4º da IN 660/2004), sendo o adquirente, por seu turno, obrigado a fornecer-lhe, quando solicitado, a declaração contida no Anexo I do §1º do art. 4º da IN 660/2004, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação (na redação original da IN).

Assim, cabe razão a autoridade fiscal quando afirma que a consequência do pagamento indevido da contribuição pelo vendedor, caso tenha ocorrido, é simplesmente a repetição do indébito, não se configurando qualquer hipótese legal de geração de crédito para o adquirente.

Com efeito, o fato de as vendas terem ocorrido sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito em relação ao setor agroindustrial. A interessada, portanto, pretende se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição indevidamente recolhida.

A autoridade fiscal menciona que "Restaria à Perdigão Agroindustrial S/A apurar os créditos presumidos oriundos das compras com suspensão". Nesse sentido, como relatado, a recorrente solicitou que fosse reconhecido a "procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido". Em que pese a menção da autoridade fiscal, sobre eventual direito a crédito presumido, não há como ora acolher o pleito da impugnante, dado o firmado no item 4 deste voto.

4. Do frete na transferência de produtos acabados

A Recorrente sustenta possuir direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados, argumentando que, em sua atividade, o transporte entre estabelecimentos não constitui mera transferência de mercadorias, mas etapa essencial do processo produtivo. Afirma que os produtos destinados ao consumidor final possuem características e exigências específicas, o que tornaria o frete inerente e indispensável à produção.

Segundo a Recorrente, o fluxo operacional exige fretes sucessivos desde a aquisição da matéria-prima básica (como grãos), passando pela fabricação de ração, envio dessa ração aos integrados responsáveis pela criação dos animais, retorno desses animais para industrialização, e

posterior movimentação entre diversas plantas industriais para etapas diferentes do processamento. Alega, ainda, que há unidades que remetem produtos parcialmente elaborados — por exemplo, peito de frango — para outras unidades que os utilizam como insumos na fabricação de produtos finais, como empanados.

Defende que todas essas etapas ocorreriam sob rigorosas exigências sanitárias impostas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) e pelo Ministério da Agricultura e Pecuária, o que reforçaria o caráter obrigatório e indispensável dos fretes para garantir que o alimento final esteja apto ao consumo humano. Argumenta que, somente após o transporte até distribuidores ou supermercados — ou até centros de armazenagem próprios — o produto estaria verdadeiramente concluído e disponível ao consumidor.

Nesse contexto, a Recorrente afirma que, apesar de se tratar de fretes entre estabelecimentos próprios, todos eles decorreriam diretamente do processo produtivo e industrial, sobretudo porque possui diversas plantas industriais com linhas de produção distintas, o que tornaria frequentes as transferências internas até a finalização integral do produto alimentício.

O tema encontra-se pacificado no âmbito deste Conselho e, por ser de observância obrigatória por este Colegiado, está inclusive consolidado na Súmula nº 217 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3^a 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.

Neste sentido, mantém-se a glosa referente a frete na transferência de produtos acabados.

III. Da indevida aplicação da Selic e da impossibilidade da aplicação de juros sobre a multa

Alega o Recorrente a inaplicabilidade da taxa SELIC a título de juros de mora, especialmente no tocante à multa de ofício, sob o argumento de inexistir previsão legal para sua utilização nesses casos.

A questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, nos termos da Súmula nº 108 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incide juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de

ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Nada a reparar na decisão recorrida.

IV. Da impossibilidade de sucessão da multa aplicada

Alega ainda a Recorrente que a multa de ofício de até 20% não poderia ser exigida da sociedade sucessora, sustentando que a penalidade não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Argumenta que os fatos geradores teriam sido praticados pela Perdigão Agroindustrial S/A, incorporada em 09/03/2009 pela Perdigão S/A, a qual, posteriormente, alterou sua denominação social para BRF S.A. em 08/07/2009.

Sustenta, assim, que os fatos teriam sido praticados por outra pessoa jurídica e, portanto, não poderiam ser exigidos da sucessora, à luz dos arts. 132 e 133 do CTN, bem como do princípio de que a sanção não pode ultrapassar a pessoa do seu infrator.

Não assiste razão à Recorrente. A matéria encontra-se pacificada neste Conselho, conforme dispõe a Súmula nº 113 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segundo a qual:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento

sucessório. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

Assim, tendo os fatos geradores ocorrido antes da sucessão empresarial, a responsabilidade pelas multas de ofício alcança a sucessora, afastando-se a tese defensória.

V. Do caráter confiscatório da multa

Por fim, quanto à alegada violação dos princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, trata-se de argumentos que fogem ao escopo da presente análise, pois, em conformidade com a súmula CARF nº 2, este tribunal administrativo não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária válida e vigente.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

VI. Da conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento, para reverter a glosa dos itens consumidos no processo produtivo identificados na diligência e para restabelecer os créditos referentes a: i) partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que sua utilização não implique aumento da vida útil do bem por período superior a um ano; ii) despesas com fitas sanitárias para lacre de cargas; iii) stretch-pallets; iv) sacos big bag; v) paletes; vi) reforma de paletes e vii) repaletização.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi