



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	17830.723846/2023-46
ACÓRDÃO	3202-004.486 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 10.925/2004. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A revenda de ovos adquiridos não autoriza a apuração de crédito presumido, nos termos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.058/2009. INDUSTRIALIZAÇÃO DE CARNE BOVINA PARA HAMBURGERES. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração do crédito de que trata o *caput* do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 55. LEI 12.350/2010. PRODUÇÃO DE DERIVADOS DE SUÍNOS E AVES. VENDA COM SUSPENSÃO. VEDAÇÃO.

É vedada apuração dos créditos presumidos na aquisição dos bens dos incisos I a III do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, pela pessoa jurídica que efetue a produção e a venda de bens beneficiados com a suspensão do pagamento de PIS/COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 56. LEI 12.350/2010. INDUSTRIALIZAÇÃO DE SUÍNOS E AVES. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração do crédito presumido do art. 56 da Lei nº 12.350/10 nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrialize os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM

CRÉDITO BÁSICO. INSUMO. CONCEITO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos das contribuições não-cumulativas, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no

REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço utilizado na atividade econômica da empresa.

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de empresa agroindustrial, que atua na industrialização de carne bovina, suína e de aves, caracterizam-se como insumos, havendo direito de apropriação de créditos, as aquisições de instrumentos medidores e termômetros, os serviços adquiridos de “cross-docking” e de repaletização, bem como os serviços relacionados ao tratamento de rejeitos/resíduos e ao atendimento de exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos de PIS/COFINS, o aluguel de uniformes, empilhadeira, pá carregadeira, guindastes, retroescavadeira, máquina-esteira, transpaleteira elétrica, caminhão Munck, e caminhão hidrojato, utilizados para movimentação de insumos (matéria-prima e produtos em elaboração), nos termos do art. 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITO BÁSICO. SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. SÚMULA CARF 232.

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.

FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

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

CRÉDITOS BÁSICOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. VEDAÇÃO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS. MULTA. PROCEDÊNCIA.

É cabível a aplicação da multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos.

INCIDÊNCIA DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo (i) da arguição de nulidade da decisão recorrida, (ii) da glosa sobre o frete de produtos sujeitos à alíquota zero ou à suspensão e (iii) dos créditos extemporâneos, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário da seguinte forma: (A) por unanimidade, reverter as glosas dos créditos sobre as despesas: (1) com os instrumentos medidores e os termômetros; (2) com os serviços de “cross-docking”; (3) com os serviços de repaletização; (4) com o aluguel de uniformes; (5) com o aluguel de empilhadeiras; (6) sobre os serviços de outras naturezas: (a) aluguel de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: pá carregadeira, guindastes, retroescavadeira, máquina-esteira, transpaleteira elétrica, caminhão Munck e caminhão hidrotrato; (b) serviços adquiridos como insumos (art. 3º, II): (i) serviço de transporte de coleta, caminhão caçamba e retirada de caçamba; e (ii) serviço de desinfecção dos caminhões que transportam suínos, de distribuição de cal e do serviço de lavanderia, limpeza e desinfecção de uniformes industriais; (7) com fretes classificados como “remessa de animal – sistema de integração e parceria rural”. (B) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas dos créditos apurados sobre os serviços de Certificação Halal. Vencidos a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães e o Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que davam provimento ao recurso na matéria. (C) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos da aquisição de bens sujeitos à alíquota zero e à suspensão das contribuições. Vencido o Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida o presente de recurso voluntário apresentado em desfavor do acórdão de impugnação nº 109-024.795 da 5ª Turma da DRJ09. Na origem, a DRF/Blumenau constituiu crédito tributário, mediante lavratura de autos de infração para cobrança da contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS dos períodos de abril, maio e junho de 2019, por insuficiência de recolhimento e glosas de crédito, bem como à aplicação de multa por informações inexatas, incompletas ou omitidas na apresentação das EFD-Contribuições do período.

A apuração do crédito tributário deu-se a partir da análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte nos PER nº 37408.35886.041022.1.5.18-7510 (PIS) e nº 04503.95333.290922.1.5.19-9682 (COFINS).

As glosas efetuadas pela autoridade fiscal referem-se a:

Créditos Presumidos da Agroindústria

- Crédito presumido da Lei 10.925/2004 (produtos agropecuários em geral) – Item 4.4.1.1 da Informação Fiscal;
- Crédito presumido da Lei nº 12.058/2009 (carne bovina) - Item 4.4.1.2 da Informação Fiscal;
- Crédito presumido da Lei nº 12.350/2010 (carne suína e de aves) - Item 4.4.1.3 da Informação Fiscal;

Créditos Básicos

- Aquisições de bens para revenda - Item 4.4.2.1 da Informação Fiscal;
- Aquisições de bens utilizados como insumos - Item 4.4.2.2 da Informação Fiscal;
- Aquisições de serviços utilizados como insumos - Item 4.4.2.3 da Informação Fiscal;
- Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda - Item 4.4.2.4 da Informação Fiscal;
- Devoluções de vendas - Item 4.4.2.5 da Informação Fiscal; e
- Ajustes de adição e ajustes de redução – Item 4.4.2.6 da Informação Fiscal.

Devidamente cientificada do procedimento fiscal, em 30.11.2023, o contribuinte apresentou impugnação, em 01.01.2024, em que pede, em síntese, a sua procedência com o cancelamento integral das exigências fiscais.

Em julgamento da impugnação, a Delegacia de Julgamento acordou pela sua procedência em parte, com a manutenção parcial do crédito tributário, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.

As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, tais como gastos relacionados ao transporte de produtos acabados, não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS SUJEITOS À SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

É vedada a apuração de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep, tais como os abrangidos por suspensão da incidência da contribuição e aqueles com alíquota reduzida a zero.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

É possível a apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Essa possibilidade de creditamento não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, consideram-se insumos os fretes suportados pelo contribuinte na aquisição de insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULO. EMPILHADEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Por falta de previsão legal, não há direito à apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep em relação a gastos com locação de veículos e locação de uniformes para funcionários.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS DA AGROINDÚSTRIA EM GERAL.

A apropriação do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no caput desse dispositivo legal. Não há possibilidade de apuração desse crédito presumido quando o produto adquirido é destinado à revenda ou à produção de mercadorias não elencadas no referido art. 8º.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNE BOVINA. VEDAÇÃO.

A apropriação do crédito presumido previsto no artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, com a redação da Lei nº 12.839/2013, é vedada nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNES SUÍNA E DE AVES. VEDAÇÃO.

Conforme disciplina do parágrafo único do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a apropriação do crédito presumido previsto no art. 55 artigo da Lei nº 12.350/2010 é vedada às pessoas jurídicas que efetuem operação de venda de: insumos de origem vegetal classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM; preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNES SUÍNA E DE AVES. VEDAÇÃO.

A apropriação do crédito presumido previsto no artigo 56 da Lei nº 12.350/2010 é vedada nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.

As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, tais como gastos relacionados ao transporte de produtos acabados, não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS SUJEITOS À SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

É vedada a apuração de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da COFINS, tais como os abrangidos por suspensão da incidência da contribuição e aqueles com alíquota reduzida a zero.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

É possível a apuração de créditos de COFINS sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Essa possibilidade de creditamento não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da COFINS, consideram-se insumos os fretes suportados pelo contribuinte na aquisição de insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULO. EMPILHADEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Por falta de previsão legal, não há direito à apuração de créditos de COFINS em relação a gastos com locação de veículos e locação de uniformes para funcionários.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS DA AGROINDÚSTRIA EM GERAL.

A apropriação do crédito presumido de COFINS previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no caput desse dispositivo legal. Não há possibilidade de apuração desse crédito quando o produto adquirido é destinado à revenda ou à produção de mercadorias não elencadas no referido art. 8º.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNE BOVINA. VEDAÇÃO.

A apropriação do crédito presumido de COFINS previsto no artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, com a redação da Lei nº 12.839/2013, é vedada nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNES SUÍNA E DE AVES. VEDAÇÃO.

Conforme disciplina do parágrafo único do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a apropriação do crédito presumido previsto no art. 55 artigo da Lei nº 12.350/2010 é vedada às pessoas jurídicas que efetuem operação de venda de: insumos de origem vegetal classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM; preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CARNES SUÍNA E DE AVES. VEDAÇÃO.

A apuração do crédito presumido de COFINS previsto no artigo 56 da Lei nº 12.350/2010 é vedada nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019
MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS,
INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas está sujeita ao lançamento de multa regulamentar.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância, em 05.09.2025, o contribuinte apresentou, em 07.10.2025, recurso voluntário em que rebate os argumentos da autoridade fiscal e do julgador de piso e requer, no mérito, o reconhecimento da insubsistência das acusações fiscais.

Conclusos, os autos foram distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

Preliminar

A recorrente não segregou a matéria como questões preliminares, contudo, *an passant*, defende que a autoridade lançadora incorreu em vício de motivação, o que enseja a nulidade do auto de infração, bem como requer a nulidade da decisão recorrida, por violação ao direito de defesa.

Vejamos o trecho da Informação Fiscal nº 3.228/2023 que aduz a recorrente:

Compulsando as aquisições de serviços utilizados como insumos cujos créditos básicos foram computados nas EFD-Contribuições aos percentuais de 1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins, verificou-se a inclusão de diversos itens que não se amoldam ao conceito de insumo à luz do Parecer Normativo Cosit Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, do artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 ou do artigo 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 a seguir discriminados: [...].

Entretanto, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal apresentou a motivação para glosa:

Note-se que os serviços acima denotam utilização em atividades comerciais, atividades administrativas ou trata-se de despesas operacionais e não

operacionais, dissociadas de processos produtivos ou de prestações de serviços, requisito básico para a subsunção de qualquer item ao conceito de insumo.

Ademais, entre as fls. 1.545/1.559, a autoridade lançadora, por meio da Informação Fiscal nº 3.228/2023, apresenta suas definições a respeito do que será considerado insumo para fins de creditamento do art. 3º, II, das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Portanto, não se pode extrair apenas um trecho do relatório fiscal para alegar que houve ausência de motivação, quando houve extensa definição sobre o tema.

Deve-se rechaçar a pretensão da recorrente de nulidade do lançamento por ausência de motivação.

Adiante, argumenta a recorrente pela violação ao direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, por entender que houve falta de enfrentamento direto do julgador de piso, em relação à alegação tratada acima. Vejamos o argumento da recorrente:

225. Não merece prosperar o argumento da DRJ segundo o qual, embora reconheça que a Recorrente apresentou “de maneira clara e precisa os seus argumentos, elaborando, inclusive, quadro com o emprego de determinados serviços dentro do seu contexto operacional”, conclui que “**os documentos anexados ao processo são suficientes para formar a convicção deste julgador**”. A quais documentos o julgador se refere? Por que não indicou ao menos um fundamento para a manutenção da glosa das despesas descritas na tabela acima, mesmo tendo acesso à descrição do insumo?

A recorrente equivoca-se, o trecho reproduzido não se encontra no acórdão recorrido, do que se trata de matéria estranha à lide.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração e não conheço da arguição de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

Parte A - dos créditos presumidos das atividades agroindustriais

1. Do crédito presumido da Lei 10.925

Houve glosa de parte dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurados na aquisição de insumos utilizados na produção de determinados produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal:

Art. 8º **As pessoas jurídicas**, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10

e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (destaquei)

A fiscalização constatou que houve apuração de crédito presumido em relação a aquisições de ovos que foram registradas pelo contribuinte com o Código Fiscal de Operações de Prestações - CFOP nº 1102, que corresponde a “Compra para Comercialização”, havendo somente previsão para o creditamento quando se destinam à produção agroindustrial.

Alega a recorrente que parcela dos ovos foi efetivamente destinada à industrialização, uma vez que também produz alimentos preparados a partir de massas, que utilizam ovos em sua receita, como tortas, lasanhas e empanadas. Informa que houve equívoco na informação do CFOP, o que não descaracteriza a operação de compra para industrialização (CFOP 1101 - “Compra para industrialização”).

Sustenta que realiza o estorno dos créditos presumidos, nos registros M110 e M510 da EFD-Contribuições, quando há revenda dos ovos adquiridos. Aponta que realizou esse procedimento em relação aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2019, contudo, o presente refere-se ao período de apuração de abril, maio e junho de 2019.

Em relação a este ponto, a fiscalização contemplou os valores estornados para abater do valor total do crédito presumido apropriado, lançando apenas a parcela não estornada (fls. 1.492/1.493).

Pois bem.

O julgador de piso, sobre a matéria principal, consigna que o dispositivo legal somente permite o crédito presumido para as pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem vegetal ou animal classificados nos capítulos e códigos ali especificados, que não contempla massas e tortas.

A recorrente rebate esse argumento, pois entende que foram atendidos os requisitos legais: (i) houve aquisição de ovo (capítulo 4 da NCM), (ii) houve utilização do ovo como insumo no processo produtivo, e (iii) houve aquisição por pessoa jurídica que produz alimentos humanos ou animais mencionados no caput do artigo 8º da Lei 10.925. Nesse sentido, sustenta que o último requisito exige que a pessoa jurídica produza aqueles alimentos e não que o bem adquirido seja utilizado somente em um daqueles alimentos previstos no *caput*.

No entanto, conforme destacado no relatório fiscal, o art. 8º da Lei nº 10.925/04 é claro ao possibilitar a apuração do crédito presumido para as pessoas jurídicas que produzam aquelas mercadorias de origem vegetal ou animal classificadas nos capítulos e códigos ali especificados. Trata-se de rol taxativo de bens produzidos, que não contempla a produção das lasanhas, massas e tortas (posições 19.02 e 19.05 da NCM).

Com efeito, as alegações da recorrente não merecem prosperar, pois a legislação é clara ao estabelecer que o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, sobre o valor dos insumos utilizados na produção de mercadorias, o que não contempla os produtos adquiridos para revenda.

Ainda que se considere a argumentação da recorrente, a respeito do erro de utilização do CFOP (quando deveria ser CFOP nº 1102 - Compra para Comercialização), o art. 8º da Lei nº 10.925/04 não prevê o crédito presumido para insumos utilizados na produção de lasanhas, massas e tortas. E mais, uma vez que a fiscalização glosou apenas os créditos presumidos sobre os ovos adquiridos para revenda, não há como acolher sua pretensão.

Diante do exposto, conclui-se que a forma de apropriação utilizada pela recorrente não está amparada na legislação vigente, do que as glosas devem ser mantidas.

2. Do crédito presumido previsto no art. 34 da Lei 12.058

A alegação apresentada pela recorrente versa sobre a possibilidade de apuração de crédito presumido nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 e do art. 1º, inciso XIX, alínea a, da Lei nº 10.925/2004, a partir da aquisição de carnes das posições 02.01 e 02.02 da NCM (carnes de animais da espécie bovina, frescas refrigeradas ou congeladas), utilizadas para industrialização:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

No entanto, a fiscalização considerou haver vedação na apuração do crédito, com base no § 1º do art. 34, porque a recorrente adquire e utiliza carne bovina fresca, resfriada ou congelada (02.01 e 02.02 da NCM) na produção de hambúrgueres:

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

A recorrente relata que o art. 34 era regulamentado, à época dos fatos, pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 2009:

Art. 6º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor das mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à revenda. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011]

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º.

Nesse sentido, defende a recorrente que “a vedação do crédito é para aqueles que comercializem produtos que, submetidos a processo de industrialização, são vendidos sob os códigos 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM”. Se o entendimento da fiscalização prosperasse, haveria o reconhecimento, no mesmo dispositivo, do crédito presumido e a sua vedação.

Por isso, sustenta que a vedação refere-se ao crédito na aquisição sobre aqueles códigos NCM com a posterior revenda sob os mesmos códigos NCM, o que permitiria o aproveitamento do crédito presumido na aquisição de carne para produção de hambúrgueres.

No entanto, sua linha interpretativa não pode prosperar. Os códigos 01.02 e 01.04 referem-se a animais vivos, portanto, não há como a vedação aplicar-se somente àqueles que comercializarem os produtos, que após industrialização, são classificados nesses códigos, visto que a criação de animais vivos não se caracteriza como atividade industrial.

Segue a recorrente afirmando que efetua o estorno dos créditos presumidos na proporção da receita com a revenda dos produtos NCM 02.01 e 02.02, por consequência, apura os créditos na proporção das receitas dos produtos das posições 16.01, 16.02 e 19.02.

Do mesmo modo do capítulo anterior, a fiscalização contemplou os valores estornados para abater do valor total do crédito presumido apropriado, lançando apenas a parcela não estornada (fls. 1.504/1.505).

Pois bem.

O julgador de piso destacou que a impossibilidade do crédito nessa situação encontra-se resolvida pela Solução de Consulta COSIT nº 46, de 2017:

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 34 DA LEI Nº 12.058, DE 2009. REGRAS DE APURAÇÃO.

Quanto ao crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, relativo à aquisição de subprodutos da carne bovina, sem prejuízo de outras regras aplicáveis:

(...)

b) em relação às operações ocorridas após 08 de março de 2013, inclusive, o crédito presumido pode ser apurado nas aquisições de produtos contempladas pela alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep prevista nas alíneas “a” e “c” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que:

b.1) o produto adquirido seja utilizado como matéria-prima em processo de industrialização;

b.2) a pessoa jurídica que pretende apurar o crédito presumido não utilize como matéria-prima em seus processos industriais qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM;

b.3) o produto adquirido não seja utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, exceto na hipótese de exportação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.295, de 2004, art. 1º; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 32, 34, 46 e 47; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 50 e 64; Lei nº 12.431, de 2011; Medida Provisória nº 609, de 2013, arts. 5º, 10 e 11, e Lei nº 12.839, de 2013, art 5º.

Em seguida, reproduz os seguintes trechos:

13. Antes de analisar as disposições dos dispositivos colacionados, deve-se esclarecer que, diversamente do que ocorre em alguns dispositivos da legislação tributária, nesses textos legais (e em todas as versões dos arts. 32 a 34 da Lei nº 12.058, de 2009), a expressão “que industrialize” significa “que utilize como matéria-prima”.

(...)

44. Com efeito, o texto atual do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, estabelece expressamente e sem qualquer remissão ou condicionante que é vedada a apuração do crédito presumido em estudo “nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput”.

45. Diante de texto legal tão direto e incondicionado, não resta espaço interpretativo.

46. Assim, atualmente é vedada a apuração do crédito presumido estabelecido pelo caput do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, a qualquer pessoa jurídica que utiliza como matéria-prima qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, independente da etapa de produção de alimentos derivados de carne bovina, ovina ou caprina em que situada a pessoa jurídica.

A matéria foi novamente apreciada na Solução de Consulta Cosit nº 188, de 2014, cuja ementa parcial reproduzo:

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 34 DA LEI Nº 12.058, DE 2009. REGRAS DE APURAÇÃO.

Quanto ao crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, relativo à aquisição de subprodutos da carne bovina, sem prejuízo de outras regras aplicáveis, em relação às operações ocorridas após 08 de março de 2013, inclusive, o crédito presumido pode ser apurado nas aquisições de produtos contempladas pela alíquota zero da Cofins prevista nas alíneas "a" e "c" do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que:

- 1) o produto adquirido seja utilizado como matéria-prima em processo de industrialização;
- 2) a pessoa jurídica que pretende apurar o crédito presumido não utilize como matéria-prima em seus processos industriais qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM;
- 3) o produto adquirido não seja utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

A recorrente, de modo a validar sua interpretação, destaca o Acórdão nº 3402-012.738, quando do julgamento do recurso voluntário do processo nº 10983.909689/2021-18, que assim decidiu:

(...) no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (...) (II) por unanimidade de votos, para: (...) (ii) permitir a apuração de crédito presumido, nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e do art. 1º, inciso XIX, alínea a, da Lei nº 10.925, de 2004, quando os produtos vendidos no mercado interno resultarem em NCM diversa dos produtos adquiridos;

(Processo nº 10983.909689/2021-18, Acórdão nº 3402-012.738, Sessão de 19 de agosto de 2025, Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta)

Contudo, há uma evidente contradição nas razões de decidir em relação ao publicado no dispositivo do julgamento, visto que houve a manutenção das glosas pela relatora do acórdão, vejamos:

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas

por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

(..)

A Recorrente sustenta que seria possível apurar o crédito presumido sobre aquisições com suspensão das contribuições, desde que as saídas não estejam beneficiadas pelo mesmo regime. Contudo, esse argumento não procede, uma vez que o motivo das glosas não está relacionado à forma de apuração ou ao tratamento das saídas, mas sim à ocorrência de hipótese legal de vedação ao crédito, claramente estabelecida nos dispositivos citados.

Portanto, a decisão da DRJ foi correta ao concluir que não há direito à apuração do crédito presumido, devendo-se manter as glosas efetuadas.

Alinho-me, portanto, conforme foi decidido no Acórdão nº 3301-012.892, cuja ementa transcrevo:

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO. CARNE BOVINA DESOSSADA. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo com aquisição de carnes da espécie bovina, fresca, refrigerada e/ ou congelada, utilizada na industrialização de produtos classificados nos códigos 1601.00.00 (enchidos e produtos semelhantes, de carne); 1602.49.00 (outras preparações e conservas de carne) e 1602.50.00 (outros da espécie bovina), todos da NCM, não dão direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria.

(Processo nº 10935.906439/2019-79, Acórdão nº 3301-012.892, Sessão de 25 de julho de 2023, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes)

Ademais, conforme constatou a autoridade fiscal, os bens adquiridos sujeitam-se à alíquota zero, por força das alterações introduzidas pela Lei nº 12.839/2013 na Lei nº 10.925/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

d) (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

Com efeito, a vedação do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 é clara e não admite interpretações que possam ampliar o alce do dispositivo, diante disso, não se permite a apuração do crédito presumido, nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

Mantenho as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

3. Do crédito presumido previsto no art. 55 da Lei 12.350

O art. 55 da Lei nº 12.350/10 prevê, em síntese, que as pessoas jurídicas que produzam derivados de suínos e aves dos códigos 02.03 (carnes suínas), 0206.30.00, 0206.4 (miudezas suínas), 02.07 (carnes e miudezas de aves) e 0210.1 (carnes e miudezas suínas salgadas ou defumadas) da NCM, destinadas à exportação, poderão descontar das contribuições devidas o crédito presumido calculado sobre as aquisições (i) dos cereais classificados nas posições 10.01 a 10.08, 12.01, e dos resíduos das posições 23.04 e 23.06 da NCM, (ii) das preparações do código 2309.90 da NCM utilizadas na alimentação de animais vivos das posições 01.03 e 01.05, e (iii) dos bens classificados nas posições 01.03 (suínos vivos) e 01.05 (aves vivas) da NCM.

Após a edição das leis 12.839/13 e 12.865/13, a Lei nº 12.350/10 passou a exibir a seguinte redação:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

IV – (Revogado pela Lei nº 12.839, de 2013)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

(...)

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

(...)

§ 10. O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (destaquei)

Em obediência ao § 10 supra, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.157/11, cujos artigos pertinentes ao caso colaciono:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013]

(...)

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º.

(...)

Art. 7º Geram direito ao desconto de créditos presumidos de que trata o art. 5º a aquisição, de pessoas físicas ou jurídicas, ou o recebimento, de cooperados pessoa física, dos seguintes produtos:

I - bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM;

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

Parágrafo único. O direito ao crédito presumido de que trata o caput somente se aplica em relação aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País.

Os arts. 2º e 5º da IN RFB nº 1.157/11 encontra equivalência no art. 523 e seu § 1º na IN RFB nº 1.911/19.

Sustenta a recorrente que intenção do legislador ordinário era esclarecer que é apenas a pessoa jurídica que efetivamente produz o bem que será exportado que fará jus ao crédito presumido. Deste modo, o § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350/10 veda o direito ao crédito presumido às pessoas jurídicas do § 1º, que são aquelas que vendem os insumos dos itens I a III do § 1º para as produtoras de bens com destino à exportação.

Nesse sentido, defende a recorrente o direito à apropriação dos créditos presumidos em relação aos insumos adquiridos para a exportação de bens classificados nas posições 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

Sem razão a recorrente.

A operação de venda, pela recorrente, dos bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90 encontrava-se prevista nos incisos I a III do *caput* do art. 2º da IN 1.157/11, ou seja, trata-se de caso de suspensão de pagamento das contribuições. Diante disso, pela análise conjunta dos dispositivos (lei e IN), verifica-se há expressa vedação na apuração dos créditos presumidos na aquisição de insumos pela pessoa jurídica que efetue a produção e a venda dos bens ali listados com suspensão.

Outrossim, a recorrente deveria cumprir os requisitos dos arts. 13 a 15 da IN RFB nº 1.157/11:

Art. 13. As pessoas de que trata o inciso I do art. 4º deverão manter controle contábil mensal do estoque de produtos adquiridos ao amparo da suspensão prevista no inciso I do art. 2º.

Parágrafo único. O controle contábil referido no *caput* deverá discriminar, mensalmente, a parcela dos produtos adquiridos ao amparo da suspensão de que trata o inciso I do art. 2º efetivamente utilizada na elaboração dos produtos discriminados nas alíneas do inciso I do art. 4º.

Art. 14. As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle da produção dos bens classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM que discrimine a parcela da produção vendida para o exterior e a parcela vendida para o mercado interno nacional.

Art. 15. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 2004, bem como os créditos presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação.

§ 1º Os créditos presumidos de que trata esta Instrução Normativa devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

§ 2º Aplicam-se ao *caput*, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O regramento fora mantido pela IN RFB nº 1.911/2019, através do art. 501, §§ 8º e 9º.

Intimada, durante o procedimento fiscal, a apresentar os controles, a recorrente informou que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas na IN 1.157/2011”:

Intimação Fiscal

20) Informar como se operava este controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos, vendas destes produtos ao exterior e mercado interno e quais as contas contábeis que foram utilizadas em cumprimento às determinações da IN RFB nº 1.911/ 2019 (arts. 13, 14 e 15 da IN RFB 1.157/2011).”

Resposta do Contribuinte

12) A respeito do solicitado através do Item 20 da Intimação, a empresa esclarece que quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas na IN 1.157/2011 e que posteriormente serão destinadas para a venda no Mercado Interno ou no Mercado Externo, sendo ainda destinados parte para fabricação de produtos industrializados. Quanto ao controle de crédito, a intimada esclarece que eles são registrados nas contas contábeis relacionadas abaixo:

Animais vivos e Grãos adquiridos de PF

214003 - PIS sobre Aquisições Pessoa Física

214103 - COFINS sobre Aquisições Pessoa Física

Animais vivos e Grãos adquiridos de Cooperativas, Cerealistas e PJ

214008 - PIS s/ Aquisição. Coop./Cerealista/Agropecuária. P.J.

214108 - COFINS s/ Aquisição. Coop./Cerealista/Agropecuária. P.J.

Por fim, sustenta a recorrente pela aplicação de precedente favorável do Acórdão nº 3401-013.401, em que se decidiu:

4.1- O DIREITO DA RECORRENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ARTIGO 55 DA LEI 12.350/2010.

O recorrente faz jus a reversão da glosa sobre este item na medida em que a redação do artigo 55 da Lei nº 12.350/2010 é clara ao dispor que:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM,

adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Considerando a subsunção dos fatos, provas e fundamentos externados, aliado a clareza da redação do dispositivo supra, vota-se por dar provimento a respectiva reversão desta glosa.

(Processo nº 17830.720221/2022-41, Acórdão nº 3401-013.401, Sessão de 20 de agosto de 2024, Conselheiro Mateus Soares de Oliveira)

Com a devida vênia à decisão citada, a aplicação do *caput* do art. 55, sem considerar as hipóteses de vedação dos parágrafos seguintes e o disciplinado pela edição da instrução normativa pela RFB, por expressa atribuição da lei, reflete erro de direito, uma vez que o *caput* e os parágrafos da lei e a norma infralegal compõem um sistema único e indissociável.

Com efeito, nego provimento ao recurso no capítulo.

4. Do crédito presumido previsto no art. 56 da Lei 12.350

A recorrente apurou crédito presumido com base no artigo 56 da Lei nº 12.350/10, cuja disciplina era prevista no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911/19):

Lei nº 12.350/10

Art. 56. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na alínea b do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 12% (doze por cento) das alíquotas previstas no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º É vedada a apuração do crédito presumido de que trata o *caput* nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM ou que revende os produtos referidos no *caput*. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o *caput* adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de

apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 3º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

IN RFB nº 1.157/2011

Art. 6º As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão, na forma do art. 10, descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor de aquisição das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à venda a varejo.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso III do caput do art. 3º.

Transcrevo os dispositivos relacionados ao art. 6º acima referido:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

(...)

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013]

(...)

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

(...)

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica que revenda tais produtos, ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013]

Reconhece a recorrente que legislação proíbe a tomada de crédito presumido em relação à aquisição dos itens acima na hipótese em que (i) haja revenda de qualquer dos itens ou (ii) haja industrialização de produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05.

Todavia, defende que as suas operações de aquisição dos insumos estão atreladas à industrialização das mercadorias classificadas no capítulo 16 da NCM, de forma que não haveria

impedimento para o aproveitamento do crédito presumido em relação à aquisição de produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05.

Sem razão a recorrente.

A glosa do crédito presumido do art. 56 da Lei nº 12.350/10 motivou-se no fato de que a recorrente exerce a industrialização de suínos e aves vivos (das posições 01.03 e 01.05 da NCM), o que atrai a vedação do § 1º do referido artigo.

Reproduzo trecho da informação fiscal que destaca o motivo da glosa:

No que diz respeito ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), tem-se a vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no § 3º do art. 526 da IN RFB 1.911/2019). Inclusive na resposta ao item nº 2 da Intimação Fiscal nº 624/2023/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, a seguir transcrita, confirma-se que a interessada está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no § 1º do art. 56 da Lei 12.350/2010 e no § 3º do artigo 526 da IN RFB nº 1.911, de 2019.

Descrição do processo de Custeio de Carneos da BRF.

CÁRNEOS

O processo produtivo da cadeia de carnes da BRF consiste em transformar animais vivos (Aves, e suínos) em produtos acabados In Natura ou Industrializados.

Nos seguimentos de aves e suínos a BRF possui cadeia verticalizada, ou seja, desde a Bisavó, até o animal pronto para abate. Sendo autossuficiente em aves, e comprando um percentual de 15% em suínos, para atender a demanda de abate.

Resta claro, portanto, que a pessoa jurídica que industrialize os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM não pode apurar o crédito presumido do art. 56 da Lei nº 12.350/10.

Da mesma forma do capítulo anterior, a recorrente também não apresentou o controle diferenciado de estoques e de registro de créditos, afirmando que “não há como segregar as aquisições previstas nas IN”, de sorte que tal descumprimento consiste em mais um motivo para manutenção das glosas sobre os créditos presumidos apurados.

Diante disso, nego provimento.

Parte B - dos créditos básicos

1. Dos créditos na aquisição de bens e serviços

1.1. Dos créditos na aquisição de ferramentas e instrumentos de medição

A fiscalização glosou créditos sobre aquisições de ferramentas, instrumentos de medição e bens utilizados em atividades administrativas, tais como pasta fone de ouvido, headset, ofício, projetor e balão decorativo.

Conforme se demonstra na aba denominada "4.4.2.2.3" do arquivo não-paginável denominado "Detalhamento das Glosas", houve o cômputo de créditos aos percentuais de 1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para Cofins, informados na EFD-Contribuições, em decorrência da aquisição de ferramentas e instrumentos de medição (assemelhados a ferramentas), suas partes e peças e bens utilizados em atividades administrativas, tais como pasta, fone de ouvido, headset, ofício, projetor e balão decorativo.

Dentre os itens listados, os bens tipicamente utilizados em atividades administrativas encontram óbice ao crédito previsto no Inciso VIII, do § 2º, do art. 172 da IN RFB nº 1.911/2019 e no Inciso XII, do § 2º, do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022. Quanto às ferramentas, aos porta-ferramentas que os contém e aos instrumentos de medição e suas partes e peças, o Parecer Normativo Cosit Nº 05, de 17 de dezembro de 2018 esclarece:

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. (grifo acrescido)

[...]

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

[...]

A recorrente defende, de forma simplificada, a possibilidade de creditamento para as ferramentas e para os instrumentos de medição, não tratando da matéria relativa às despesas enquadradas como administrativas:

136. Para justificar as glosas com relação às ferramentas, a autoridade fiscal se baseia no parágrafo 951 do Parecer Normativo Cosit n. 5/2018 ("PN COSIT 5/18"), segundo o qual, fazendo menção à decisão do STJ, aponta que no caso em concreto julgado pelo referido tribunal, as ferramentas não se amoldariam ao conceito de insumos.

137. Ocorre que, especialmente em relação às atividades desempenhadas pela Recorrente, que demandam um controle específico da temperatura para conservação e manutenção da qualidade dos produtos de natureza alimentícia, os instrumentos de medição são essenciais aos seus negócios.

138. A Autoridade Fiscal, para fins de lavratura do auto de infração, ignora que a Recorrente é pessoa jurídica que lida com produtos perecíveis, sensíveis às mudanças de temperatura. Caso não haja a manutenção de temperatura adequada, os produtos de fabricação da Recorrente podem sofrer processos gradativos de deterioração. Isso pode implicar em queda de qualidade dos seus produtos e, no extremo, em perda de mercadoria, diante da impossibilidade de comercialização dos produtos alimentícios.

(...)

141. Ao analisar os argumentos da Recorrente, a DRJ não reconheceu o pleito da BRF por força do item 95 do PN COSIT 5/2018. Deve-se ressaltar que a análise da essencialidade e relevância é casuística e, portanto, varia de acordo com o tipo de produção de cada contribuinte. No caso da Recorrente, não é possível comprar o contexto operacional do contribuinte submetido ao julgamento do *leading case* pelo STJ e o contexto operacional da Recorrente. A operação da BRF envolve uma estrutura de integração vertical e horizontal que demanda constante manutenção das máquinas e controle de temperatura e outras métricas.

Alega, ainda, a recorrente que a DRJ apenas manifestou-se a respeito das ferramentas, silenciando-se quanto aos instrumentos de medição e monitoramento.

Sem razão, neste ponto, a recorrente.

O julgador de piso assim explicou suas razões:

Inicialmente, observo que as glosas abrangem vários tipos de instrumentos de medição, e não apenas instrumentos de medição de temperatura. Com exemplo, podemos citar as aquisições de bens como altímetro, amperímetro e trena.

De qualquer forma, em relação a todos esses instrumentos, mostra-se correto dar o mesmo tratamento cabível para as ferramentas (equiparação que não foi

contestada pelo contribuinte), aplicando-se, consequentemente, o disposto no parágrafo 95 do Parecer RFB/COSIT nº 5/2018:

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

Portanto, a glosa deve ser mantida.

Pois bem.

Em relação às ferramentas, trata-se principalmente de limas, alicates e jogos de chaves e, conforme exposto no Parecer Normativo Cosit nº 5/18, tais despesas não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições:

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos** para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

(...)

95. Quanto às **ferramentas**, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das **ferramentas**. (destaquei)

Contudo, verifica-se, a partir da planilha elaborada pela fiscalização, que há itens glosados relativos a instrumentos de medição, como higrômetros, torquímetros, amperímetros, voltímetros, altímetros e medidores de temperatura, utilizados em câmaras frigoríficas e em fábricas de rações, bem como no transporte de carga perecível.

Esses instrumentos auxiliam no controle específico da atividade desempenhada pela recorrente, o que permite concluir que atendem aos requisitos de essencialidade e relevância para definição de insumo à produção.

E, no mesmo sentido que este Colegiado decidiu no âmbito do Acórdão nº 3202-001.954, voto por reverter as glosas dos créditos sobre os dispêndios com instrumentos medidores e termômetros.

1.2. Dos créditos na aquisição de serviços de *cross-docking*

A respeito dos serviços de *cross-docking*, assim discorreu a autoridade autuante na informação fiscal:

Não se nega que a utilização da movimentação *cross docking* é útil e desejável às atividades da empresa. A questão a ser enfrentada diz respeito à essencialidade e relevância, requisitos indispensáveis ao creditamento.

Quanto à essencialidade, de pronto refletimos que não é essencial, tendo em vista que a distribuição pode ser realizada com veículos menores desde qualquer origem e em relação à relevância por imposição legal, verifica-se que não há exigência legal de movimentação *cross docking*, concluindo-se que a interessada utiliza o serviço de forma discricionária, não sendo obrigada a utilizar este serviço. Ainda que houvesse alguma imposição legal, o serviço em questão ocorre após a disponibilização para a venda das mercadorias, não se admitindo nessa fase créditos pela modalidade aquisição de insumos conforme esclarece o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

A recorrente, durante o procedimento fiscalizatório, esclareceu sobre a contratação do serviço:

O serviço de *cross docking* é prestado por pessoa jurídica especializada na movimentação de produtos em ponto sem estocagem entre o centro de distribuição e cliente compreendendo:

- a) o recebimento de cargas paletizadas pelo prestador e o descarregamento dos caminhões estacionados no estabelecimento do prestador e

- b) manuseio de saída: consistente na separação das caras referidas no item (a) e respectivo carregamento dos produtos em caminhões menores para serem distribuídos aos consumidores.

O serviço compreende basicamente o transbordo da carga (a retirada da mercadoria da carreta de centro de distribuição e transferência para os carros menores que fazem a entrega dos produtos nos clientes nos bairros das cidades).

Uma vez que há jurisprudência consolidada a respeito da vedação ao crédito sobre a despesa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, me parece natural concluir que o serviço prestado de entrega a partir do centro de distribuição do contribuinte até o cliente refere-se à possibilidade de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/03.

Este Colegiado já se debruçou sobre a matéria, entendendo ser possível o creditamento do serviço de *cross-docking*, contudo, sob o prisma de insumo, nos termos previstos pelo inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições:

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Por serem essenciais ou relevantes no processo produtivo de uma empresa agroindustrial, que atua notadamente na exploração de alimentos (carne bovina, suína e de aves), se caracterizam como insumos, havendo direito de apropriação de créditos da Cofins, as aquisições de medidores e de termômetros, bem como a contratação de serviço movimentação *cross docking* e serviços de repaletização.

(Processo nº 10983.905391/2020-40, Acórdão nº 3202-002.096, Sessão de 26 de novembro de 2024, Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira)

A recorrente, por sua vez, pleiteia o crédito tanto sob pela caracterização de insumo (art. 3º, II), quanto pela equiparação ao frete na operação de venda (art. 3º, IX, Lei 10.833/03). Nesse sentido, entendo que o crédito é possível, do que voto por reverter as glosas sobre os serviços de *cross-docking*, com fulcro no art. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833/03.

1.3. Dos créditos na aquisição de serviços de repaletização

A recorrente informou à fiscalização que “faz-se necessário repaletizar (trocar os pallets) na descarga das mercadorias nos armazéns para adequação de tamanho, qualidade e/ou resistência”. A fiscalização demonstrou concordar, em parte, com a recorrente, concordando em relação ao atendimento das normas sanitárias, contudo, discordou em relação à troca de paletes, por considerar que a troca refere-se à conveniência:

Quanto à determinação legal de utilização de paletes, a própria Resolução RDC nº 216/2004 faz exigência em seu item 4.7.6 a respeito de matérias-primas, ingredientes e embalagens. Também o item 4.1.3.10 do Anexo I da Portaria nº 326, de 30/07/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos) e legislações estaduais exigem a utilização de estrados (que podem ser fixos), ou que as caixas de mercadorias não tenham contato direto com o chão, o que é atendido com o uso de paletes, aplicando-se o princípio da relevância nos casos em que a mercadoria ainda não tenha sido disponibilizada para a venda.

Assim, considera-se que há exigência de normas sanitárias quanto a paletes e não se questiona a necessidade deles. Ocorre, porém, que não há exigência legal de troca de paletes, a despeito da conveniência demonstrada pela interessada na troca de paletes que não é exigida por nenhuma legislação.

Novamente, entendo ter razão a recorrente:

166. Quando os produtos e mercadorias chegam aos centros de distribuição e armazenagem é necessário reacomodá-los. Ou seja, substituir os pallets até então utilizados por pallets próprios para o novo espaço. Isso visa otimizar o espaço de armazenagem, mas para além disso, muito importante, assegurar a correta refrigeração dos produtos e mercadorias no novo ambiente. Os novos pallets são desenhados para os centros de distribuição e armazenagem e o seu formato permite a correta circulação do ar-condicionado nesses lugares.

E, conforme a ementa já reproduzida no item anterior, este Colegiado já reconheceu a possibilidade de escrituração de créditos atrelados aos serviços de repaletização. Reproduzo e tomo como minhas as razões de decidir do ilustre Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira:

Os paletes também são essenciais para o transporte e conservação dos produtos alimentícios, evitando o contato direto do produto com o chão. Além de essencial, há determinação disposta na legislação que obriga o seu uso para produtos alimentícios, como o item 4.7.6 da RDC Anvisa n. 216/2004:

4.7.6 As **matérias-primas, os ingredientes e as embalagens** devem ser armazenados sobre **paletes, estrados** e ou prateleiras, respeitando-se o espaçamento mínimo necessário para garantir adequada ventilação, limpeza e, quando for o caso, desinfecção do local. Os paletes, estrados e ou prateleiras devem ser de material liso, resistente, impermeável e lavável. (destaque nosso)

Há também o item 5.3.10 do Anexo I da Portaria n. 326, de 30/07/1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Regulamento Técnico sobre as Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos):

5 – CONDIÇÕES HIGIÊNICO-SANITÁRIAS DOS ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS OBJETIVO: Estabelecer os requisitos gerais/essenciais e de boas práticas de fabricação a que deve ajustar-se todo o estabelecimento com a finalidade de obter alimentos aptos para o consumo humano.

Requisitos Gerais para Estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos.

(...)

5.3- Edifícios e instalações:

(...)

5.3.10- Os insumos, matérias-primas e **produtos terminados** devem estar **localizados sobre estrados** e separados das paredes para permitir a correta higienização do local. (destaque nosso)

É incontroverso que os paletes são essenciais. Além de essenciais, há exigências veiculadas por meio de normas sanitárias que obrigam a sua utilização para o armazenamento e transporte de produtos alimentícios, o que permite considerá-lo como insumo mesmo após a finalização do processo de fabricação do produto destinando à venda.

(Processo nº 10983.905391/2020-40, Acórdão nº 3202-002.096, Sessão de 26 de novembro de 2024, Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira)

Diante disso, voto por reverter as glosas sobre os serviços de repaletização.

1.4. Dos créditos na aquisição de serviços portuários

A autoridade fiscal glosou os créditos sobre despesas portuárias sob a justificativa de que “não se confundem com despesas de armazenagem em operações de venda, e que não estão contextualizadas no processo produtivo, requisito fundamental para que o serviço seja considerado um insumo”.

Além disso, entende a fiscalização que, mesmo em se tratando de imposição legal, a despesa refere-se à mercadoria vendida e, portanto, acabada, do que não há que se falar em crédito como insumo, nos termos do art. 3º, II, das leis de regência, conforme discorre o parágrafo 60 do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05/18.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

As despesas glosadas foram organizadas da seguinte forma pelo recurso voluntário:

SERVICO CONTAINER HANDLING EXPORTACAO VZ; SERV CONTAINER HANDLING EXTRA EXPORTACAO - O serviço é considerado um elemento ligado indiretamente a atividade da Recorrente para fins de exportação.

SERV MONITORAMENTO ENERGIA PORTUARIA; SERV CONTAINER MONITORAM ENERGIA EXPORT - A Recorrente com o intuito de viabilizar o transporte marítimo (importação, exportação) de mercadorias; refrigeradas contrata serviço portuários de monitoramento/fornecimento de energia, como o propósito o fornecimento de energia elétrica para manutenção da temperatura do container, além de monitorá-lo durante o período de armazenagem da carga no respectivo terminal portuário, não somente para garantir a integridade de seu produto, como também evitar a perda.

SERVICO TRANSPORTES PORTA CONTAINER - Serviço de transporte/armazenagem de contêineres, essencial para o processo de exportação de produtos.

SERV DESOVA E OVA (ZONA PRIMARIA) IMPORT; SERV CONTEINER PARA ESTUFAR OU DESOVAR - Serviços relacionado com armazenagem em terceiros referente matéria prima utilizada nas fabricas.

SERVICO INSPECAO EM CONTAINER C/CREDITO - Serviço considerado um elemento ligado indiretamente a atividade da RECORRENTE, a falta deste serviço impossibilita a comercialização de mercadorias refrigeradas.

SERV LOCACAO CABINE VIGILANCIA - Trata-se de locação de cabine de vigilância

SERVICO PORTUARIO UTILIZACAO DE SCANNER - Serviço utilizado nos portos para fazer vistoria dos containers destinados à exportação, sem necessidade de abrir o container, por exigência da Aduana e Receita Federal. De acordo com a Portaria ALF/ITJ no 36, de 27 de fevereiro de 2023, Art. 3.º Independentemente de solicitação da RFB, deverão ser escaneadas as unidades de carga: I - De exportação, embarcadas, baldeadas ou transbordadas nos terminais portuários da jurisdição desta Alfândega. Quando o Container entra nº terminal portuário ele passa pelo Scanner e as imagens ficam em posse da receita federal. O terminal portuário cobra o serviço por conta da manutenção do equipamento, bem como o investimento que foi feito na aquisição dele.

SERV MOVIMENTACAO SAIDA ESTIVADA - Esse serviço contempla o carregamento do container com mercadoria destinada à exportação. Esa tarifa se aplica quando a carga é batida dentro do container caixa a caixa.

Diante das descrições acima, trata-se de despesas relacionadas à exportação. Ademais, há outros serviços, também relacionados às despesas portuárias, que não tiveram qualquer esclarecimento específico da recorrente, que alegou contratar serviços portuários de fornecimento de energia elétrica para a manutenção da temperatura dos contêineres e de monitoramento do ambiente adequado durante o período de armazenagem da carga.

Sustenta, por fim, não só pela possibilidade de enquadramento das despesas como insumos, como também pelo fato de que esses dispêndios se correlacionam ao armazenamento e transporte de produtos em operações de venda.

Pois bem.

Na eventualidade de os créditos ora analisados tivessem relação com serviços vinculados à operação de importação, tratar-se-ia de atrair a Súmula CARF nº 243:

SÚMULA CARF Nº 243

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

No entanto, de acordo com toda linha argumentativa adotada no recurso voluntário, os créditos pretendidos vinculam-se às operações de exportação, o que importa a aplicação da Súmula CARF nº 232:

SÚMULA CARF Nº 232

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.

Com efeito, mantenho as glosas sobre serviços portuários na exportação.

2. Dos créditos atrelados à locação

2.1. Dos créditos na locação de uniformes de trabalho

A autoridade lançadora assim motivou as glosas sobre as locações de uniformes:

Também foram glosadas as locações de uniformes. Conforme os itens 4.2.7 e 4.6.3 da Resolução RDC nº 216, da ANVISA, os uniformes dos “funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias” e, respectivamente, dos manipuladores de alimentos que “devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos”, que também “devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento”.

Dessa forma, perfeitamente justificado, por exigência da legislação específica, o creditamento quanto às **aquisições** de uniformes destes funcionários e às operações necessárias para sua higienização. Por outro lado, quanto às **locações** de uniformes, não há base legal para permitir o creditamento, tendo em vista que créditos sobre aluguéis somente são permitidos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas

atividades da empresa”, conforme inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. (destaquei)

Explica a recorrente que os EPIs e uniformes são encaminhados à lavanderia e os gastos decorrem da manutenção e de limpeza obrigatórias pelos itens utilizados pelos funcionários alocados nos núcleos produtivos. Entende, portanto, que os uniformes são essenciais para que se cumpra as regras sanitárias na produção de mercadorias de natureza alimentícia.

O julgador de piso, por sua vez, manteve as glosas, sob os seguintes argumentos:

Essa glosa está correta, uma vez que uniformes não se enquadram nas categorias de prédios, máquinas ou equipamentos, de modo que a situação fática não atende aos critérios estabelecidos na norma legal citada, a qual é a única que permite o creditamento em relação a despesas com pagamento de aluguéis.

Também não há como acolher a pretensão de que seja reconhecido o crédito a título de “insumos”. Ao contrário do que alega o contribuinte, a apuração de créditos com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 só é possível no caso de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, não se estendendo à mera locação.

Argumenta a recorrente que há decisões favoráveis aos contribuintes, no âmbito deste Conselho, em que não há impedimento à qualificação de bens locados como insumos e à tomada de crédito sobre as correspondentes despesas de aluguel.

Esta Turma já decidiu sobre a possibilidade de crédito derivado da locação de uniformes (acórdãos 3202-002.069, 3202-002.070, 3202-002.071, 3202-002.097, 3202-002.099, 3202-002.100 e 3202-002.785), contudo, o tema sempre retoma a mesma discussão: qual é a base legal para autorizar o crédito sobre uma despesa ocorrida por cumprimento de exigência legal, enquanto a natureza jurídica do contrato de locação não permite seu enquadramento como aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos, nos termos previsto pelo art. 3º, II, das leis de regência das contribuições?

Uma alternativa seria interpretar que, na locação dos uniformes, como é certo que existe a obrigação de dar, mediante seu fornecimento, pode-se considerar, ao mesmo tempo, que permanece com a empresa contratada a obrigação de fazer, através da prestação de um serviço indireto, que engloba a manutenção periódica das peças, a higienização especializada (lavanderia industrial), o reparo e a substituição daquelas eventualmente desgastadas.

Além dessa, uma solução elegante foi proposta pelo Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, quando das discussões no julgamento do recurso voluntário, desta mesma recorrente, no Processo nº 17830.723872/2021-11, cuja decisão encontra-se no Acórdão nº 3202-002.785. O Conselheiro propôs a equiparação da locação dos uniformes, utilizados para atendimento das exigências sanitárias, à locação de equipamentos. Nessa linha, o crédito encontraria previsão no inciso IV do art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Mais ainda, pode-se adotar a linha interpretativa decidida na Súmula CARF nº 244, em que se pacificou o direito à crédito, como insumo, sobre a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI). Vejamos as razões de decidir do Acórdão nº 9303-014.081, utilizado como um dos precedentes da súmula:

Entendo que não há reparos a serem efetuado no Acórdão recorrido para este tópico. Isto porque, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado pelo STJ nº REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva do Contribuinte.

(...)

O Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018, elaborado para adequar a concepção da RFB sobre insumos à jurisprudência vinculante do STJ, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, (...) (destaquei)

A bem da verdade, a súmula expressamente refere-se à aquisição de EPI:

SÚMULA CARF Nº 244

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

Diante desta dificuldade, este Conselho, na maioria das vezes, supera as interpretações de que o creditamento das despesas com uniformes, em razão de adequação à norma sanitária, está atrelado à propriedade das peças; e de que a natureza do contrato deve ser de prestação de serviço e não de locação.

O fato é que os uniformes compartilham da essência dos equipamentos de proteção individual (como luvas, sapatos, óculos, capacetes, máscaras). Nada obstante, o crédito deve ser permitido, porquanto o fundamento - inclusive exposto nos precedentes da súmula - não reside na natureza da operação (aquisição ou locação), mas, sim, a partir da utilização por imposição legal ou em obediência aos órgãos de controle e fiscalização, como a vigilância sanitária.

Diante desta reflexão, que não pretende esgotar as discussões sobre o tema, voto por reverter as glosas sobre as locações de uniformes, por entender que se equiparam a equipamentos locados para suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, nos termos do art. 3º, IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

2.2. Dos créditos na locação de empilhadeiras

Se por um lado há grandes divergências quanto à possibilidade do crédito sobre a despesa com locação de uniformes, a despesa de locação de empilhadeiras trata-se de matéria menos controversa. Ainda que menos controversa, é possível verificar uma parcela de controvérsia.

Isso porque a Súmula CARF nº 190 veda o crédito sobre a locação de veículos de transporte de carga:

Súmula CARF nº 190

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Pois bem.

Este Colegiado analisou a matéria no recurso voluntário do Processo nº 13369.722252/2020-18, e em outros, desta mesma recorrente e assim decidiu:

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da Cofins, o aluguel de empilhadeiras, máquinas pá carregadeiras, transpaleteiras e paleteiras, utilizados para movimentação de insumos e outros produtos, conforme disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

(Processo nº 13369.722252/2020-18, Acórdão nº 3202-002.094, Sessão de 26 de novembro de 2024, Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira)

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, requerendo que a Turma se manifestasse a respeito dos efeitos da Súmula CARF nº 190 sobre a referida decisão. Desta maneira, no Acórdão nº 3202-003.404, enfrentaram-se os aclaratórios, através da razão de decidir do ilustre Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que representava a visão do Colegiado:

No caso em apreço, em atenção à aludida súmula, entendo que não há glosas de crédito referentes à locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros.

De fato, penso que o objeto da mencionada súmula é vedar crédito referente à locação de veículos utilizados efetivamente para o transporte de cargas ou de passageiros, não abrangendo, assim, máquinas, equipamentos ou até mesmo veículos utilizados para outros fins, como para a movimentação de insumos ou de produtos acabados, notadamente dentro do próprio estabelecimento da empresa, como ocorre nos casos das empilhadeiras, das transpaleteiras e das paleteiras, ou ainda para carregar e descarregar materiais como terra, areia, pedra e entulho, no caso da pá carregadeira.

Dessa forma, da análise dos autos, infiro que são utilizados nas atividades da empresa, para movimentação de insumos, de produtos acabados ou para o carregamento e descarregamento de matérias diversos, **a pá carregadeira, a transpaleteira, a empilhadeira e a paleteira**, locadas pela recorrente, e, conforme já destacado, em razão de não configurarem, a meu sentir, veículo de transporte de carga ou de passageiros, no sentido estabelecido pela citada súmula, cabe a apropriação de crédito atinente às locações de tais bens, com base no art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (destaques no original)

Diante disso, revento as glosas sobre as despesas com aluguel de empilhadeiras.

3. Dos créditos atrelados a cargas e descargas internas

No que diz respeito às despesas atreladas a cargas e descargas internas, esclarece a recorrente que esses serviços compõem o seu ciclo produtivo na medida em que exige a movimentação de insumos, matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados.

A fiscalização informa que, na conta nº 510.604, encontram-se os serviços utilizados na distribuição para cargas e descargas de materiais, matéria prima e produtos acabados, conforme Registro A170 da EFD-Contribuições.

Da análise dos valores lançados, a autoridade lançadora esclarece o motivo da glosa:

4.4.2.6.2.2 Carga e descarga – aba 53 do arquivo “ITEM 23 REG M110 M510 052019.xlsx” Da análise da planilha inserida na aba 53 constata-se que não foram informadas as chaves das NFE relativas aos serviços prestados, restando não demonstrado o direito creditório.

Compulsado a aba 53 do referido arquivo, verifica-se que foram glosados os créditos relativos dois documentos fiscais, a saber, nºs 236875613 e 236939611, vinculados às notas fiscais nºs 115 e 116, do fornecedor RODOTOL TRANSPORTES FLORESTAIS LTDA, cuja descrição remete ao serviço de descarga de lenha.

Ora, o auto de infração do processo 17830.723846/2023-46 decorre da análise dos PER/DCOMP do processo 10983.911523/2022-34, em que se discute a COFINS, e do processo 10983.911522/2022-90, relativo ao PIS/Pasep. Em razão das glosas de crédito nesses processos, por insuficiência de recolhimento das contribuições sociais é que houve o lançamento de ofício.

Nesse sentido, entendo que a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório e, por isso, não há como prover o seu recurso na matéria.

4. Dos créditos atrelados a serviços de outras naturezas

Inicialmente, conforme já consignado na análise de preliminar, novamente aqui, cabe afastar, pelas mesmas razões, a alegação de nulidade do auto de infração por ausência de motivação.

Pois bem, a recorrente traz uma lista de serviços para os quais a fiscalização entendeu não se enquadrar no conceito de insumo. Diversos serviços da tabela constante do recurso voluntário já foram tratados em capítulos específicos, restando a análise a respeito de despesas conforme abaixo se apresentam:

Aluguel de máquinas e equipamentos

1. SERVIÇO ALUGUEL DE PA CARREGADEIRA - Locação das pé carregadeira para movimentação de cavaco na Fábrica. As despesas incorridas com a locação de máquinas e equipamento geram direito a crédito, independentemente de em qual fase empregada (art. 3º, IV, Leis 10.833/03 e 10.637/02).
2. SERV ALUG PA CARREGADEIRA MOVIM CAVACO - Serviço relacionado a movimentação de cavaco que é utilizado na caldeira para produção de energia na fábrica.
3. SERVIÇO GUINDASTE 14 TON; SERVIÇO GUINDASTE 7 TON; SERVIÇO GUINDASTE 25 TON; SERVIÇO GUINDASTE 40 TON; SERVIÇO GUINDASTE 60 TON; SERVIÇO GUINDASTE 30 TON; SERVIÇO DE POLIGUINDASTE - serviço especializado de guindastes consistindo no içamento e movimentação de carga nas fábricas.
4. SERVIÇO LOCACAO DE RETRO ESCAVADEIRA; SERVIÇO LOCACAO DE MAQUINA ESTEIRA; SERVIÇO ALUGUEL TRANSPALTEIRA ELETRICA - Locação de máquinas e equipamentos empregados nas atividades da Recorrente. As despesas incorridas com a locação de máquinas e equipamento geram direito a crédito, independentemente de em qual fase empregada (art. 3º, IV, Leis 10.833/03 e 10.637/02).
5. SERVIÇO CAMINHAO MUNCK; SERV LOC CAMINHAO MUNCK 9T SAB/DOM/FER; SERV CAMINHAO MUNCK 14 TON SAB/DOM/FER - produtivo, tendo em vista que utiliza caminhão munck para a movimentação de diversas cargas dentro do processo produtivo do Frigorífico da Unidade de Concórdia
6. SERVIÇO LOCACAO CAMINHAO HIDROJATO - Trata-se de locação de caminhão hidro jato para serviços de Limpeza Industrial na fábrica de margarinas. O serviço é utilizado para desobstruir tubulações, tanques, redes de águas pluviais e esgotos.
7. SERVIÇO CAMINHAO TRUCK - Transporte de óleo e vísceras nos frigoríficos.

Primeiramente, importante destacar o entendimento aqui exposto, no sentido de que apenas o serviço de “caminhão truck” (item 7) se refere à locação de veículos a que se refere a Súmula CARF nº 190.

Isso porque a recorrente descreve a despesa como “transporte de óleo e vísceras nos frigoríficos”, que justamente é a situação para a qual a súmula prevê a vedação de creditamento (“dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos”).

Consultando os precedentes da súmula, é possível inferir que:

1. no acórdão 9303-014.415, houve a manutenção da glosa sobre a locação de veículos, por ausência de detalhamento da utilização dos bens na atividade produtiva do contribuinte e porque houve utilização dos veículos “na sua acepção padrão”;
2. já no acórdão 9303-014.369, houve a diferenciação, para efeito da legislação tributária, entre veículos e máquinas, de modo que, em suma, são máquinas aqueles bens do capítulo 84 e veículos aqueles do capítulo 87 da NCM; e
3. por fim, no acórdão 9303-013.956, fica claro que a locação de veículos se dá para transporte da gusa, identificada como produto acabado daquele contribuinte, portanto, afasta o enquadramento da locação de máquinas e equipamentos do inciso IV, do art. 3º.

Os demais bens locados (itens 1 a 6) possuem característica de maquinários pesados utilizados na movimentação de materiais para alimentação de caldeiras, de matérias-primas, de produtos em elaboração ou, ainda, com funções específicas que, mesmo possuindo rodas e pneus, não devem ser confundidos com veículos objeto da súmula.

Nessa linha, as pás carregadeiras se assemelham a tratores, os caminhões Munck possuem guindaste acoplado, os caminhões hidrojetos são tanques de água com mangueiras de alta pressão e as transpaleteiras equivalem às empilhadeiras.

Deste modo, entendo que se trata de locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e, com base no art. 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, as glosas merecem ser revertidas.

Tratamento de resíduos

1. SERVIÇO TRANSPORTE COLETA, SERV CAMINHAO CACAMBA P/ TRANSP CASCALHO - As unidades produtivas possuem alto volume de resíduos e material orgânica que podem causar danos ao meio ambiente. E justamente por isso que são contratados serviços especializados para o descarte e tratamento destes resíduos.
2. SERVIÇO RETIRADA DE CACAMBA - Serviços de coleta de resíduos da indústria para tratamento.

A 3ª Turma da CSRF assim decidiu a mesma matéria:

CRÉDITOS DE COFINS. BENS E SERVIÇOS PARA TRATAMENTO DE REJEITOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de bens e serviços necessários para o tratamento de rejeitos industriais.

(Processo nº 19515.722441/2013-17, Acórdão nº 9303-017.057, Sessão de 27 de novembro de 2025, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Por se tratar de utilização de bens e serviços para tratamento de resíduos, enquadrando-se no conceito de insumo, com base no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, as glosas merecem ser revertidas.

Serviços utilizados como insumo para a produção/fabricação

1. SERV LAV DESINF CAM TRUCK TRANS SUINOS; SERV LAV CAMINHAO TANQUE TRUCK; SERV LAV CAMINHAO CACAMBA TRUCK - Desinfecção dos caminhões que transportam suínos.
2. SERV DISTRIBUICAO CAL - O cal é utilizado para desinfecção dos aviários, sendo necessário para higienização dos aviários.
3. SERVICO ADMINISTRACAO VESTIARIOS - Trata-se de Serviços de lavanderia, limpeza e desinfecção de uniformes industriais (vestimentas, EPIs etc.) utilizados pelos colaboradores da produção e centros de distribuição afim de atender as normas regulamentadas pelos órgãos governamentais Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA e Serviço de Inspeção Federal - SIF, para empresas com atividades de fabricação e distribuição de produtos alimentícios.

Por se tratar de serviços relevantes na atividade de fabricação dos produtos da recorrente, inclusive para o atendimento de exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, entendo que se enquadram no conceito de insumo. Assim, com base no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, as glosas merecem ser revertidas.

Serviços não enquadrados no conceito de insumo

1. SERVICO VERIFICACAO HALAL - Os serviços de Certificação Halal são essenciais ao propósito da Recorrente, no que tange o objetivo de exportação. A certificação está atrelada à forma do processo industrial do produto comercializado pela empresa.

Por se tratar de despesa de cunho comercial, de modo a certificar os produtos da recorrente para exportação, não se pode classificar como insumo, assim, as glosas devem ser mantidas.

2. SERVICO DE MOVIMENTACAO EMBARQUE; SERV MOVIMENT MERADORIA SAIDA - Trata-se de serviço de movimentação de saída que o armazém faz para carregamento da mercadoria em container e a movimentação para embarque dos container nos navios com as mercadorias destinadas ao exterior.

Por se tratar de despesa após encerrada a produção, não se pode enquadrá-la como insumo, assim, as glosas devem ser mantidas.

3. SERVIGO INSTALACAO AR CONDICIONAD 12000BTUS; SERV RLOCACAO AR CONDIC AR CONDIC 36000BTUS; SERVICO DESINSTALACAO AR 9000BTUS; SERVICO DESINSTALACAO AR 18000BTUS; SERVICO DESINSTALACAO AR 3000BTUS; SERV HIGIENE/LIMPEZA AR 18000BTUS; SERV HIGIENE; LIMPEZA AR 30000 BTUS; SERV HIGIENE/LIMPEZA AR 60000BTUS - Serviços de manutenção, instalação e desinstalação de ar-condicionado utilizados dentro das fábricas.

Por se tratar de despesa administrativa de manutenção de ativo imobilizado e em virtude a ausência de segregação e/ou demonstração de que os equipamentos de ar-condicionado estão relacionados às linhas produtivas, não se pode classificá-los como insumo, logo, as glosas devem ser mantidas.

4. LICENCIAMENTO DE FENETICA DE SUINOS - Trata-se de locação de cabine de vigilância.

Em razão da incorreta descrição pela recorrente no recurso voluntário, não há possibilidade de corretamente identificar o serviço adquirido, o que impede a caracterização como insumo, do que a glosa deve ser mantida.

5. SERVICO MINI-HIDRO - HORA - Serviço contratado para a limpeza das fossas.

Por não se tratar serviço adquirido para utilização no processo produtivo, o que impede a classificação como insumo, mantenho a glosa.

6. SERVICO HORA TECNICA DE VIAGEM; SERVICO HORA TECNICA - Serviços (hora técnica) de manutenção de aparelhos e equipamentos para controle de processos industriais.

De acordo com a descrição da recorrente, não se pode vincular a referida despesa à produção/fabricação, assim, entendo que controle de processos industriais refere-se à despesa geral operacional, devendo ser mantidas as glosas.

7. SERVICO DE TRANSPORTE DE OVOS - Serviço de transporte de ovos nos incubatórios e granjas.

Conforme analisado no capítulo 1 da Parte A deste voto, a fiscalização verificou que a recorrente adquire ovos para revenda, nesse sentido, por se tratar de despesa relacionada à atividade comercial, não deve ser classificada como insumo à produção ou à prestação de serviço, deste modo, mantenho as glosas.

De todo o exposto, voto por reverter as glosas: (1) da locação de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: pá carregadeira, guindastes, retroescavadeira, máquina-esteira, transpaleteira elétrica, caminhão Munck e caminhão hidrojato, por se tratar de locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; (2) dos serviços adquiridos como insumos (art. 3º, II): (a) serviço de transporte de coleta, caminhão caçamba e retirada de caçamba, por se tratar de necessários para o tratamento de rejeitos industriais; e (b) serviço de desinfecção

dos caminhões que transportam suínos, de distribuição de cal e do serviço de lavanderia, limpeza e desinfecção de uniformes industriais, por se tratar de serviços relevantes na atividade de fabricação dos produtos da recorrente.

5. Dos créditos sobre fretes

A recorrente lista as glosas efetuadas pela fiscalização, em relação aos créditos sobre as despesas com fretes:

(i) Notas fiscais que se referem a remessas de vasilhame ou sacaria entre estabelecimentos da empresa (Tópico “4.4.2.2.4.1” do TVF);

(ii) Fretes cujo Conhecimento de Transporte Eletrônico (“CTE”) não estão vinculados a Nota Fiscal Eletrônica (“NEE”), consoante Tópico “4.4.2.3.2.1” do TVF. De acordo com fiscalização, tratar-se-ia de “créditos decorrentes de pagamento de bonificações, pagamentos de diárias/estadia, transporte de container vazio, transporte de declaração, transporte de envelopes e transporte de refeições.”

(iii) Fretes que apesar de estarem com o CTE vinculado a NFE, não são relativos à transporte de insumos sujeitos a crédito das contribuições (Tópico “4.4.2.3.2.2” do TVF).

(iv) Fretes de aquisições de insumos utilizados na produção de bens beneficiados pelos créditos presumidos previstos na Lei 10.925/2004 e Lei 12.350/2010 (Tópico “4.4.2.3.2.3” do TVF).

(...)

(v) Fretes de aquisições de bens glosados beneficiados com créditos básicos (Tópico “4.4.2.3.2.4”). Trata-se de glosas relativo aos itens glosados nos tópicos “4.4.1.2”, “4.4.2.1.1”, “4.4.2.2.1”, “4.4.2.2.2” e “4.4.2.2.3” do TVF. O racional adotado pela fiscalização vincula a possibilidade da apropriação de créditos decorrente da contratação de serviço de frete à natureza de insumo do produto transportado. A DRJ deu provimento a esse tópico, por força do enunciado nº 188 da Súmula do CARF.

(vi) Fretes sem CTE informados nos registros A170 da EFD-Contribuições. (Tópico “4.4.2.3.2.5” do TVF) De acordo com a fiscalização, trata-se de 16.664 registros A170, com descrição dos serviços que possibilitaram conclui-se de plano pela improcedência do crédito, tais como: “pagamento de diárias”, “transporte de refeições”, “transporte de container vazio” e “transporte de funcionários sem a especificação do setor em que trabalham e qual a finalidade do transporte”.

(vii) Fretes com vinculação entre a NFE e a CTE que, de acordo com a fiscalização, denotam operações cujo crédito para o frete inicialmente evidenciam ausência de previsão legal (Tópico “4.4.2.1.2” do TVF). Conforme será demonstrado na sequência, trata-se de despesas com fretes relativas às transferências de mercadorias entre os estabelecidos da BRF e de terceiros.

229. Em razão da edição do Enunciado nº 188 da Súmula do CARF, segundo o qual “É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não oneradas pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”, a DRJ reverteu as glosas relativamente aos itens “4.4.2.3.2.3” e “4.4.2.3.2.4”, neste último apenas com relação aos bens enquadrados no conceito de insumo, tais como ferramentas e assemelhados.

Cumpra-se destacar que em relação aos fretes relacionados às remessas de vasilhame ou sacaria, ao pagamento de bonificações, ao transporte de declaração, documentos, envelopes e refeições e ao transporte de funcionários, a recorrente não teceu qualquer comentário, do que se torna matéria não impugnada.

Nesse sentido, há que se analisar os argumentos relativos aos fretes de produtos acabados, aos fretes do sistema de integração, aos pagamentos de diárias/estadia como frete e ao transporte de contêiner vazio.

5.1. Dos créditos de fretes de produtos acabados

De acordo com a autoridade lançadora, os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ainda que fosse para posterior venda, não estariam abarcados na hipótese dos arts. 3º, IX, 15, II, da Lei nº 10.833/03.

A recorrente apoia-se em decisões da CSRF, mediante os acórdãos 9303-010.086 e 9303-009.045, em que se decidiu pela possibilidade do creditamento desta modalidade de frete.

Apesar dos diversos argumentos da recorrente, a questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho a partir da edição da Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

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

Diante disso, nego provimento.

5.2. Dos créditos de fretes como insumos (sistema de integração)

A autoridade lançadora entendeu que os créditos sobre os fretes relacionados a operações de transferências de bens da recorrente para terceiros e a operações de transferência de bens de terceiros para recorrente não estariam previstos na legislação:

Em se tratando de operações de transferências de terceiros para a BRF, não há que se cogitar em hipótese de crédito sobre o frete, mesmo tratando-se de um insumo, pois ausente o requisito “aquisição”, previsto nas diversas hipóteses em que o crédito sobre fretes é admitido, conforme já destacado anteriormente. Nas

operações de transferências da BRF para terceiros também não há o crédito, pois ausente o requisito “operação de venda” também previsto na legislação. Já nas operações de transferências de bens entre estabelecimentos da BRF o crédito sobre fretes é possível quando o bem transportado for um insumo ou um produto em elaboração, em conformidade com o inciso VIII, do § 1º, do artigo 176, da IN RFB 2.121, de 2022, e é vedado quando se tratar de um bem já acabado, tendo em vista o disposto no inciso V, do § 2º do artigo 176, da IN RFB 2.121, de 2022, no inciso V do artigo 172 da IN RFB nº 1.911, de 2019 e no parágrafo 56 do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, sendo necessária análise detalhada nesse sentido.

A recorrente sustenta que atua em um sistema de integração vertical, consistente em parcerias com produtores para a criação de suínos e aves. Assevera a recorrente que fornece insumos e assistência técnica para que os produtores produzam os animais nas especificações por ela estipuladas, havendo necessidade de transporte de insumos e animais entre as partes envolvidas.

Conforme consignou a decisão recorrida, o entendimento atual da RFB é no sentido de que há permissão para a apuração de créditos sobre o transporte interno de insumos, nos termos do art. 176, § 1º, XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/22:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Contudo, entendeu a decisão recorrida que a questão residia na deficiência probatória:

No entanto, no presente caso o contribuinte apenas afirma que há necessidade de transporte de insumos e animais entre ele e os produtores parceiros, mas não apresenta provas nem discrimina quais operações de frete glosadas estão relacionadas ao transporte de insumos ou produtos em elaboração efetuado dentro do seu sistema de integração.

Para que pudesse ter êxito em sua alegação, o contribuinte deveria apontar quais são as operações abrangidas pelo contexto alegado, bem como apresentar documentos comprobatórios, como, por exemplo, os contratos relativos às parcerias, de modo a demonstrar que os fretes glosados estão efetivamente inseridos no contexto do sistema de integração com produtores rurais.

Pois bem.

No arquivo não paginável denominado “Detalhamento das Glosas-2º TRIM 2019-Parte1.xlsx”, relativo à análise do item 4.4.2.4.1.1-B, é possível verificar seis CT-e de remessa de bens da recorrente para terceiros.

Em consulta ao sítio do Conhecimento de Transporte Eletrônico (www.cte.fazenda.gov.br), verifiquei que todos os CT-e objeto da glosa descrevem o produto dominante como “matrizes”, sem, contudo, apontar a quantidade ou o valor ou quaisquer outras informações adicionais que permitam determinar que houve transporte de matéria prima ou de produto em elaboração.

Entretanto, no arquivo não paginável denominado “Detalhamento das Glosas-2º TRIM 2019-Parte2.xlsx”, nas abas “4.4.2.4.1.2-A”, “4.4.2.4.1.2-B” e “4.4.2.4.1.2-C”, relativas, respectivamente, aos meses de abril, maio e junho de 2019, é possível verificar que as remessas sob o CFOP 5451 referem-se a remessa de animal, de ração, de vacina e de outros produtos químicos aplicados na desinfecção de instalações agropecuárias. Essas remessas compõem o que a recorrente descreve como sistema de integração.

Com a devida vênia ao entendimento exposto no acórdão recorrido, não se trata de ausência de comprovação de direito, mas, sim, de interpretação. Nesse sentido, entendo que os serviços adquiridos de transporte, sob o sistema de integração, podem ser enquadrados no conceito de insumo, uma vez que os animais são enviados para desenvolvimento pelos parceiros e, posteriormente, retornem para industrialização pela recorrente.

Diante disso, voto por reverter as glosas descritas como “REMESSA DE ANIMAL - SISTEMA DE INTEGRACAO E PARCERIA RURAL” nas planilhas elaboradas pela fiscalização.

5.2.1. Das diárias de frete

A fiscalização efetuou a glosa sobre as despesas relacionadas ao pagamento de diárias/estadias, sob o fundamento de que não haveria previsão legal para o creditamento.

Entende a recorrente que os tais valores referem-se a despesas com frete e, em razão da sua operação, devem ser enquadrados no conceito de insumo, haja vista a necessidade da disponibilidade de frota para o transporte de insumos e materiais entre os seus estabelecimentos, bem como para os produtores terceirizados. Entende a recorrente que os contratos com fornecedores para disponibilizar os veículos de transporte referem-se a “frota fixa” e, nesses casos, a remuneração é feita via diárias de frete.

De plano, entendo que a simples disponibilização de caminhões pelos fornecedores não se caracteriza serviço de frete. Em segundo lugar, conforme aponta o órgão julgador de primeira instância, as alegações da recorrente, no sentido que o pagamento de diárias são efetivamente serviço de frete, não estão acompanhadas das devidas provas:

A alegação do contribuinte não está acompanhada de provas, pois ele não apresentou os contratos que menciona, nem qualquer outro elemento que possa detalhar e esclarecer a natureza dos serviços prestados. Além disso, o pagamento pela simples disponibilização de caminhões não configura frete (que é o valor pago pelo transporte de uma carga de um local a outro).

Nesse sentido, correto o posicionamento da instância *a quo* e voto por manter as glosas sobre o pagamento de diárias.

5.2.2. Do frete de produtos sujeitos a alíquota zero ou suspensão

No que diz respeito às operações de frete sobre produtos sujeitos a alíquota zero ou suspensão, a recorrente sustenta que, independentemente do tratamento tributário conferido às aquisições de bens, os fretes ensejam direito ao crédito sempre que configurarem insumos necessários às atividades operacionais das pessoas jurídicas.

Entretanto, conforme se verifica na decisão recorrida, houve reversão das glosas em relação à matéria:

No item 4.4.2.3.2.3 da Informação Fiscal, as autoridades fiscais descreveram a glosa de créditos apurados pelo contribuinte sobre despesas com fretes suportadas em aquisições de insumos em relação aos quais haviam sido apurados créditos presumidos previstos nas Leis nº 12.350/2010 e 10.925/2004. Foram acolhidos os créditos sobre fretes tão somente na proporção dos créditos presumidos da Lei nº 10.925/2004 que não foram objeto de glosa, aplicando-se, para os créditos acolhidos, a alíquota prevista em lei para a apuração do crédito presumido.

Já no item 4.4.2.3.2.4, as autoridades fiscais descreveram a glosa de créditos apurados pelo contribuinte sobre despesas com fretes suportados em aquisições de bens em relação aos quais haviam sido apurados créditos básicos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse item, foram glosados os créditos de fretes relacionados a aquisições de bens não enquadrados no conceito de insumo e de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Em ambos os itens a glosa foi efetuada com base no entendimento de que o valor do frete, por ser um componente do custo de aquisição da mercadoria, só daria direito a crédito na medida em que houvesse direito à apuração de crédito sobre o bem adquirido. Esse entendimento estava em consonância com o entendimento vinculante da RFB vigente no momento da análise fiscal (SD Cosit nº 7/2016, SC Cosit nº 292/2017 e SC Cosit nº 214/2019). Entretanto, é necessário reconhecer que o posicionamento adotado pelas autoridades fiscais restou superado pela Súmula CARF nº 188, que passou a tratar o crédito do frete de maneira autônoma em relação ao crédito do insumo adquirido:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Mais recentemente, a própria RFB editou norma nesse sentido, conforme se depreende do inciso XXIII do art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, acrescentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.264/2025:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XXIII - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025)

Com esse novo entendimento, os fretes relacionados à aquisição de insumos são considerados insumos propriamente ditos, e não apenas um componente do custo do bem adquirido. Assim, a apuração de crédito básico sobre o valor do frete é possível mesmo quando relacionado a aquisição de insumo beneficiado com crédito presumido e/ou não sujeito ao pagamento da contribuição.

Portanto, as glosas referidas no item 4.4.2.3.2.3 da Informação Fiscal devem ser revertidas integralmente, pois estão todas relacionadas a fretes de aquisições de insumos. No caso das glosas referidas no item 4.4.2.3.2.4, a reversão deve atingir apenas os fretes relacionados a aquisições de insumos, mantendo-se as glosas dos fretes relacionados a bens não enquadrados no conceito de insumo, tais como ferramentas e assemelhados.

Conforme se verifica, a instância de piso acolheu as razões da recorrente, mediante aplicação da Súmula CARF nº 188. Diante disso, voto por não conhecer do recurso nesta matéria, por ausência de lide.

5.2.3. Do transporte de *container* vazio

Por fim, argumenta a recorrente que o retorno do contêiner vazio consiste no retorno de veículos e carretas tipo semirreboque os quais foram deslocados para o transporte de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, assim, defende se tratar de serviço de frete que autoriza o desconto de crédito de PIS/COFINS, na forma dos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833 e 10.637.

Pertinente a reprodução dos dois dispositivos citados:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Pois bem.

Para se considerar insumo, o bem ou o serviço devem ser utilizados na produção. A partir da descrição proveniente da recorrente, o retorno do contêiner vazio não diz respeito a qualquer etapa do processo produtivo, seja no frete na aquisição de bens utilizados na produção, seja na movimentação de matéria-prima ou de produtos em elaboração. Tampouco pode se considerar como frete na operação de venda, já que o serviço refere-se ao transporte do contêiner vazio.

Diante disso, não há como acolher o pedido da recorrente.

6. Dos créditos atrelados à aquisição de bens sujeitos à alíquota zero e à suspensão das contribuições

A autoridade fiscal glosou créditos apurados sobre a aquisição de bens sujeitos à alíquota zero ou com suspensão das contribuições. As leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são claras ao estabelecer que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, em regra, não permitem o direito a crédito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Sustenta a recorrente que, nos casos de alíquota zero e suspensão dos tributos, trata-se de operações sujeitas ao seu pagamento de forma suspensa ou à alíquota zero, o que bastaria para afastar o óbice previsto no artigo 3º, § 2º, das leis de regência das contribuições.

Sem razão a recorrente.

Conforme bem esclarece o julgador de piso, há uma exceção ao § 2º, que transcrevo:

A única exceção a essa regra - ou seja, a única hipótese de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições que permite a apuração de créditos básicos previstos no art. 3º - é o caso de aquisição de bens alcançados por isenção, quando utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições. Essa interpretação decorre de leitura a *contrario sensu* da parte final do dispositivo legal.

Outrossim, a Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017, reproduz o entendimento do Fisco em relação ao tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

Como já consignado, a matéria é comum no âmbito deste Colegiado, inclusive quando da apreciação dos recursos voluntários da mesma recorrente, em que assim se decidiu:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

(Processo nº 17830.723872/2021-11, Acórdão nº 3202-002.785, Sessão de 19 de agosto de 2025, Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira)

Em outra ocasião, esta Turma decidiu no mesmo sentido:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas, conforme expressamente previsto no inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

(Processo nº 16682.902985/2020-70, Acórdão nº 3202-003.058, Sessão de 11 de novembro de 2025, Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha)

A jurisprudência do CARF tem sido consistente em reafirmar esse entendimento, citando-se o Acórdão nº 9303-011.488 da 3ª Turma da CSRF, quando se decidiu pela impossibilidade de creditamento na aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

Diante do exposto, a pretensão da recorrente deve ser improvida, uma vez que não há fundamento legal ou jurisprudencial que sustente a tese de que a alíquota zero e a suspensão não impedem o creditamento.

7. Dos créditos extemporâneos

A recorrente sustenta pelo seu direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, argumentando que não é possível a retificação das declarações após o início do procedimento fiscal, bem como alega que não cabe à RFB impor restrições a direitos legalmente assegurados.

Entretanto, conforme assentou a decisão recorrida, não houve glosa ou lançamento sobre os créditos extemporâneos no procedimento fiscal:

Pelo que se depreende da Informação Fiscal, o presente processo não contempla glosas de créditos extemporâneos. Portanto, as alegações do contribuinte relacionadas a esse tema mostram-se impertinentes.

De qualquer forma, ainda que houvesse tal glosa, os argumentos do contribuinte teriam de ser rejeitados, pois a apropriação extemporânea de créditos é condicionada à retificação das declarações dos períodos anteriores (Solução de Consulta COSIT nº 54/2021).

Com efeito, não conheço da matéria, por ser estranha à lide.

Parte C – Das demais alegações

1. Da multa por informações incorretas na EFD-Contribuições

A recorrente fora intimada, durante o procedimento fiscal, a esclarecer a origem dos valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510). A partir dos esclarecimentos prestados, a fiscalização verificou que houve o cômputo de créditos a título de ajustes de acréscimo, que deveriam ser informados em registros próprios dos blocos A, C, D e F.

As tabelas do bloco A referem-se aos documentos fiscais dos serviços sujeitos ao ISS; no bloco C, estão os documentos fiscais das mercadorias sujeitas ao ICMS e ao IPI; no bloco D, devem ser apresentados os documentos fiscais dos serviços de transporte e comunicações, sujeitos ao ICMS; e no bloco F, constam os demais documentos e operações geradoras de contribuição e créditos. Por fim, é no bloco M que se dá a apuração da contribuição devida e do crédito de PIS/COFINS a partir das informações dos blocos A a F.

Ao efetuar o lançamento de despesas diretamente como ajustes de acréscimo de crédito no bloco M, a recorrente deixou de prestar informações corretas ao Fisco a respeito dos documentos fiscais geradores (ou não) de créditos.

Nesse sentido, os arts. 11 e 12, da Lei nº 8.218/91, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.670/18, dispõem:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras,

escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Diante disso, correta a aplicação da multa de 5%, limitada a 1% da receita bruta do período da escrituração, pelas informações transmitidas incorretamente nos registros do bloco M.

2. Da devolução de bens tributados no mercado interno

A recorrente trata a matéria como sendo receita de devolução de bens tributados no mercado interno, contudo, efetivamente, trata-se da análise acerca da possibilidade de apuração do crédito ressarcível sobre a operação de devolução de bens.

O direito ao creditamento reside nas devoluções de vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito ao crédito, por se tratar de saída beneficiada com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência.

A previsão encontra-se no art. 3º, VIII, das leis 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

A fiscalização verificou devoluções de venda, registradas pela recorrente, no CST 56, que se refere a operação com direito a crédito, vinculada a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e de exportação. Contudo, somente as devoluções sob o CST 50, relativo à operação com direito a crédito, vinculada exclusivamente a receitas tributadas no mercado interno, são capazes de permitir o direito ao crédito.

Ora, sabe-se que somente são ressarcíveis os créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e de exportação, desta maneira, a fiscalização procedeu a glosa dos valores apropriados pela recorrente como passíveis de ressarcimento, derivados da devolução de vendas, adicionando-os ao saldo dos créditos não ressarcíveis, como se denota do demonstrativo elaborado pela autoridade lançadora.

4.4.2.5.1	Mês/Ano	Abril de 2019 – NBC=12		
	Tipo de Crédito	101	201	301
	Apuração Contribuinte	12.334.122,66	12.433.000,71	10.840.760,59
	Base de Cálculo Glosa	0,00	12.433.000,71	10.840.760,59
	Acréscimo	23.273.761,30	0,00	0,00
	Saldos Finais	35.607.883,96	0,00	0,00

4.4.2.5.1	Mês/Ano	Maio de 2019 – NBC=12		
	Tipo de Crédito	101	201	301
	Apuração Contribuinte	13.741.905,11	12.526.068,27	12.076.083,83
	Base de Cálculo Glosa	0,00	12.526.068,27	12.076.083,83
	Acréscimo	24.602.152,10	0,00	0,00
	Saldos Finais	38.344.057,21	0,00	0,00

4.4.2.5.1	Mês/Ano	Junho de 2019 – NBC=12		
	Tipo de Crédito	101	201	301
	Apuração Contribuinte	9.293.803,46	11.227.277,77	10.758.426,12
	Base de Cálculo Glosa	0,00	11.227.277,77	10.758.426,12
	Acréscimo	21.985.703,89	0,00	0,00
	Saldos Finais	31.279.507,35	0,00	0,00

Curiosamente, a recorrente concorda com a autoridade fiscal:

303. Tais créditos, como não poderia ser diferente, estão atrelados a devoluções de receitas de venda no mercado interno (Código 101), dado que as receitas de saídas sujeitas à não tributação (Código 201) e de exportação (Código 301) não são tributadas pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

304. Consta no Registro 0111 da EFD-Contribuições os valores os valores por tipo de receita bruta relativos às operações tributadas no mercado interno ("MI"), não tributadas no mercado interno ("NTMI") e de exportação ("EXP") e, com base no

valor total dessas receitas, a Recorrente apurou o rateio aplicável a cada um dos períodos, consoante tabela abaixo:

MÊS	MI (101)	%	NTMI (201)	%	EX (301)	%	RECEITA TOTAL
OUT	R\$ 1.161.676.431,47	38,79%	R\$ 948.224.657,45	31,66%	R\$ 884.939.907,85	29,55%	R\$ 2.994.840.996,77
NOV	R\$ 1.241.748.811,06	35,87%	R\$ 1.312.922.404,22	37,93%	R\$ 906.864.851,38	26,20%	R\$ 3.461.536.066,66
DEZ	R\$ 1.250.044.682,55	38,30%	R\$ 1.200.727.264,20	36,79%	R\$ 812.909.988,19	24,91%	R\$ 3.263.681.934,94

305. Fixados quais são os percentuais de rateio, expressos nas colunas “%”, e com base nos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, foi possível refazer o cálculo relativamente a cada um dos períodos, visando apurar a regularidade da metodologia adotada pela fiscalização e pudemos perceber o equívoco cometido pela autoridade administrativa.

306. Isso porque, **considerando que a devolução está atrelada a venda de mercadoria no mercado interno, não poderia a fiscalização realizar o rateio da receita de devolução de venda** e, por via de consequência segregar o crédito que outrora fora apenas apropriado sobre a receita de venda no mercado interno, para as outras modalidades (i.e., NTMI e EXP). (destaquei)

Note-se que a recorrente faz referência à apuração do 4º trimestre, enquanto o presente cuida do 2º trimestre de 2019.

De toda sorte, a fiscalização não realizou o rateio dos créditos das devoluções de vendas por natureza de receita, como afirmado pela recorrente, pelo contrário, expressamente concluiu que o crédito de devolução de vendas deve estar estritamente atrelado a venda de mercadoria tributada no mercado interno.

Em outras palavras, quem efetuou o rateio e pleiteou o ressarcimento sobre valores de devolução de vendas tributadas no mercado interno fora a recorrente, que reconhece que esse procedimento pode ser convalidado.

A recorrente, ao fim do capítulo, requer baixa dos autos em diligência para que a autoridade fiscal verifique se a metodologia por ela adotada está correta.

Reputo a diligência como desnecessária, haja vista que a recorrente, em seus argumentos, concordou com o entendimento da fiscalização, reconhecendo, ainda que implicitamente, que não existe a possibilidade de ressarcimento de crédito sobre a devolução de vendas tributadas no mercado interno, visto que estão exclusivamente vinculadas às receitas tributadas, e, por consequência, não haveria apuração de crédito sobre devoluções de vendas não tributadas, em razão de não haver tributo incidente na operação a ser reconhecido, o que implicaria inexistência de crédito apto para ressarcimento.

Com efeito, nego provimento ao pedido.

3. Da incidência da SELIC sobre a multa

Sustenta a recorrente que a incidência da taxa SELIC sobre o valor da multa lançada implica em flagrante descumprimento das determinações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, devendo a correção incidir somente sobre o valor do principal do tributo constituído.

Sem delongas, a alegação atrai a Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem 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).

Diante disso, nego provimento ao recurso na matéria.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo (a) da arguição de nulidade da decisão recorrida, (b) da glosa sobre o frete de produtos sujeitos à alíquota zero ou à suspensão e (c) dos créditos extemporâneos, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas:

1. com os instrumentos medidores e os termômetros;
2. com os serviços de “cross-docking”
3. com os serviços de repaletização;
4. com o aluguel de uniformes;
5. com o aluguel de empilhadeiras;
6. sobre os serviços de outras naturezas:
 - a. aluguel de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: pá carregadeira, guindastes, retroescavadeira, máquina-esteira, transpaleteira elétrica, caminhão Munck e caminhão hidrotrato;
 - b. serviços adquiridos como insumos (art. 3º, II):
 - i. serviço de transporte de coleta, caminhão caçamba e retirada de caçamba; e
 - ii. serviço de desinfecção dos caminhões que transportam suínos, de distribuição de cal e do serviço de lavanderia, limpeza e desinfecção de uniformes industriais.

7. com fretes classificados como “remessa de animal – sistema de integração e parceria rural” nas planilhas de detalhamento das glosas elaboradas pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe