



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17830.726228/2022-77
ACÓRDÃO	3202-004.489 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2018 a 31/03/2018

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, caminhão “truck” e caminhão hidrotrato, 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 rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas: a) com os instrumentos medidores e os termômetros; b) com os serviços de “cross-docking”, c) com os serviços de repaquetização; d) com o aluguel de uniformes; e) com o aluguel de empilhadeiras; f) sobre os serviços de outras naturezas: aluguel de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: pá carregadeira, guindastes e transpaleteira. 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. 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 (vacinas veterinárias e químicos do capítulo 29 da NCM). Vencido o Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento ao recurso na matéria. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que dava provimento ao recurso na matéria. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e de forma não presencial o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Substituto).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a Contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas ao período de janeiro a março de 2018 (1º trimestre de 2018).

Segundo consta da Informação Fiscal nº 2.496-2022/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB às folhas 204/313, o procedimento fiscal abrangeu a verificação dos créditos e dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins apurados no referido período, tendo sido detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária e que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados na EFDContribuições.

Nos Autos de Infração às folhas 187/196 relativo à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a infração apurada foi descrita como “Insuficiência de Recolhimento”. Foi, ainda, lavrado Auto de Infração, às folhas 197/199, exigindo multa regulamentar em virtude da apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Quanto às glosas dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, os Autuantes inicialmente ressaltam que na definição do conceito de insumo foram adotadas as disposições da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, publicada nos termos do §4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, vinculante nº âmbito da RFB, onde são apresentadas as repercussões do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) pelo Superior Tribunal de Justiça.

Passam, então, a discriminar as glosas efetuadas, indicadas a seguir conforme itens do Relatório Fiscal.

V.III.1.1 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais As Autoridades Fiscais relatam que no item 23 da Intimação Fiscal nº 75-2021/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB pediram esclarecimentos à Fiscalizada acerca da origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), informando todos os dados necessários. Solicitou-se, também, informações sobre as aquisições enquadradas nas Instruções

Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, e nº 1.157, de 16 de maio de 2011, devendo-se considerar as novas disposições dadas pela IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, de mesma inteligência. Com base nas informações obtidas, tratam as glosas como segue.

V.III.1.1.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009 (IN 1.911/2019) Os Auditores Fiscais da RFB informam que no trimestre fiscalizado:

– a Contribuinte adquiriu carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 e as industrializou, sendo enquadrada no disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido para essa situação. Também o art. 37 da Lei nº 12.058/2009, excluía as carnes em tela da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.

– em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911/2019), a Contribuinte não adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009.

em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 977 (art. 520 da IN RFB nº 1.911/2019), os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos decorrentes da aquisição de carnes devem ser glosados porque esse crédito era vedado na situação da Contribuinte.

A Autuada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos – previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 –, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”.

As Autoridades Fiscais acrescentam que a Autuada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela IN RFB nº 977/2009, art. 14 (IN RFB nº 1.911/2019, art. 517) e do art. 35 da Lei 12.058/2009. Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apropriação.

As informações da Contribuinte relativas ao valor creditado não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada diferença substancial com relação ao informado para as compras de carne bovina. Assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições, sendo levados em consideração os estornos já efetuados pela contribuinte.

Todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei nº 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 (IN RFB 1.911/2019, artigos correspondentes) foram estornados porque tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Também, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito conforme já mencionado.

Os Autuantes transcrevem a ementa da Solução de Consulta nº 46 - Cosit, de 17/01/2017, segundo a qual, para apuração do crédito presumido do art. 34 da Lei nº 12.058, exigese que “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”, o que exclui, de pronto, a pretensão da Contribuinte.

IV.III.1.1.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB 1.911/2019) Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, a Contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no Inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB 1.911/2019), qual seja: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911/2019), a Contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, pois é notório que a Contribuinte está enquadrada como pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350/2010.

As Autoridades Fiscais informam que a Autuada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB PROCESSO 17830.726228/2022-77 ACÓRDÃO 105-010.884 – 4ª TURMA/DRJ05 6 nº 1.157/2011, art. 13 (IN RFB nº 1.911/2019, §§ 8º e 9º do art. 501), respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas na IN 1.157/2011 ...”.

Acrescentam que a Autuada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação, IN RFB nº 1.157/2011, art. 13 (IN RFB nº 1.911/2019, §§ 8º e 9º do art. 501). Concluem que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, e uma vez não cumprida a obrigação acessória, não há crédito presumido algum no trimestre em tela, relativo à IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB nº 1.911/2019, artigos correspondentes).

V.III.1.2 Dos Ajustes de acréscimo V.III.1.2.1 Análise da possibilidade de crédito sobre a aquisição das mercadorias informadas A Fiscalizada, em resposta à Intimação Fiscal nº 95-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, item 6, apresentou planilha contendo relação de documentos fiscais apenas para o mês de março/2018, carregada para este e-Processo na folha 134, planilha 21 e folha 137.

Também, em resposta ao item 23 da referida Intimação Fiscal sobre os ajustes dos registros M110 e M510, apresentou planilhas anexadas à folha 134.

V.III.1.2.1.1 Ajustes de Acréscimo – Janeiro/2018 Informam os Autuante que, in verbis:

Pois bem, o resultado da análise, mês de janeiro, consta do arquivo Excel ITEM 23 01 2018 – GLOSAS DOS AJUSTES anexado na folha 178. As aquisições não admitidas estão hachuradas em vermelho. Para janeiro, glosamos os valores das planilhas 19, 26, 32 e 34.

Na planilha 19 as aquisições foram glosadas com Descrições genéricas; serviços que não se subsumem ao conceito de insumo (serviço de emissão de certificados, taxas de iluminação, serviços não obrigados pela lei como serviços cross docking, serviços de segurança, pagamento de condomínio, locação de veículos, serviços administrativos etc.); fretes não especificados, sem chave de acesso do CT-e.

Na planilha 26, foram glosadas aquisições por não se adequarem ao conceito de insumo, como: serviços de segurança, serviços de vigilância. Ou por se tratar de aquisições com descrições genéricas, por exemplo, serviços de locação de máquinas equipamentos. Não há como saber de que máquina se trata (descrição genérica).

A planilha 34 contém descrição genérica 'Diária'. Não há como saber diária de que se trata. Também não vislumbramos possibilidade de algum tipo de diária integrar o processo produtivo como insumo.

V.III.1.2.1.2 Ajustes de Acréscimo – Fevereiro/2018 Transcreve-se o respectivo trecho da Informação Fiscal:

Na planilha 21, foram glosadas aquisições com Descrições genéricas; serviços que não se subsumem ao conceito de insumo (locação de uniforme, licenciamento, aluguel de pá carregadeira, serviço de chaveiro etc.); fretes não especificados, sem chave de acesso do CT-e, sem dados da conta contábil registrada, sem descrição da conta contábil.

Na planilha 25, foram glosadas aquisições por não se adequarem ao conceito de insumo, como: serviços de segurança, serviços de vigilância, serviço de ronda. Ou por se tratar de aquisições com descrições genéricas, por exemplo, serviços de locação de máquinas equipamentos. Não há como saber de que máquina se trata (descrição genérica).

Na planilha 26, foram glosadas aquisições por não se adequarem ao conceito de insumo, como: estacionamento, IPTU, locação de veículos, km rodado, transporte interno, fretes não vinculados a operações de venda.

V.III.1.2.1.3 Ajustes de Acréscimo – Março/2018 Essas são as alegações dos Auditores Fiscais da RFB:

Nos ajustes de março, glosamos aquisições das planilhas 20, 21, 25, 26 38 e 40.

Na planilha 20, glosamos Serviços não considerados insumos; serviços não especificados utilizando ternos genéricos; condomínios; locação de uniformes; fretes internos; fretes e carretos não vinculados a operações de venda; emissão de certificados.

O item 21 trata de créditos extemporâneos. São serviços de lavagem de contêineres.

Serviços de datas que remontam a 2013. No caso de apuração de crédito extemporâneo, correto seria a retificação das EFD-Contribuições e DCTF correspondentes. Se corretamente tivessem sido realizadas as retificações, teriam sido analisadas naquela ocasião. Isso caso as alterações tivessem ocorrido antes do início da fiscalização. Se tivesse ocorrido após a fiscalização, as retificações não seriam admissíveis, salvo em atendimento a intimação fiscal, conforme definido nº art. 11 da IN RFB 1.252/2012.

Abaixo parte da Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13/07/2017, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013:

(...)Os tributos PIS/Pasep e Cofins dos períodos de 2013 a 2017 já foram objeto de análise por esta fiscalização e estão sendo discutidos em alguma instância nos seguintes processos:

(...)Portanto, não foram aceitos os valores referentes a créditos extemporâneos.

As glosas das aquisições da planilha 25 deve-se pelo fato de se tratar ne Despesas de IPTU e estacionamento. Não consideradas insumos no processo produtivo. Os valores de armazenagem também não foram aceitos, por não se enquadrarem no Art. 3, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

Na 26 e 38, os valores foram zerados por não se enquadrarem ao conceito de insumo.

Na planilha 40, os valores não foram admitidos por não se tratar de fretes e armazenagem na operação de venda, Art. 3, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

V.III.1.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito V.III.1.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda – aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, discriminados na planilha Glosas Alíquota zero, localizada no arquivo Excel GLOSAS 01-trim 2018 de folha 177.

V.III.1.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02 - Aquisição de Bens Utilizados como Insumo a) aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Glosas Aquis. de Não Insumo, localizada no arquivo anexo GLOSAS 01-trim 2018 de folha 177.

– no caso de aquisição de açúcar, há uma planilha específica, NFe emitente Açúcar, folha 185. Foram glosadas as notas fiscais de venda para a BRF cuja NCM indicava as posições da NCM 1701.99.00 ou 1701.14.00, pois foram beneficiadas com alíquota zero. Da simples confrontação das informações presentes nas duas planilhas, verifica-se que a Contribuinte alterou a NCM dos bens adquiridos para que parecesse que tinham direito a crédito. Porém, verificadas as notas fiscais relativas às vendas, constata-se que todas as vendas foram das NCM beneficiadas

com alíquota zero e foram informados com CST 6, relativo à alíquota zero, ficando bem clara a inexistência do direito ao crédito.

– as vacinas veterinárias enquadradas na Lei 10.925/2004, art 1º, inc. XII e os químicos do capítulo 29 da NCM, enquadrados no DEC 6.426/2008, ART. 1º, INC I, constantes do ANEXO 01, também foram glosados b) aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

– foram glosados créditos apurados sobre os gastos com ferramentas, instrumentos de medição (assemelhados a ferramentas), suas partes e peças, listadas na planilha Glosas Aquis. de Não Insumo, localizada no arquivo GLOSAS 01-trim 2018 de folha 177.

V.III.1.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo Foram glosados os créditos calculados sobre diversos serviços que não se amoldam ao conceito de insumo, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. Em especial, teceram comentários a respeito de serviços (i) de movimentação cross docking, que ocorre entre o centro de distribuição e o cliente, em ponto sem estocagem, e que “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”;

e (ii) de repaletização, considerando-se que há exigência de normas sanitárias quanto à utilização de paletes, mas não quanto à troca de paletes.

Também foram glosadas as locações de uniformes, por não haver base legal que permita o creditamento, tendo em vista que o creditamento sobre aluguéis somente é permitido em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, conforme inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Foram ainda glosadas as locações de veículos, em especial de empilhadeiras, nos termos da Solução de Consulta – Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18/07/2017.

V.III.1.3.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2 Trata-se dos fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido, pois, conforme parágrafo 158 e seguintes do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o valor do frete está incluído no custo de aquisição dos bens e deve receber o tratamento que for dado ao bem transportado. Se este teve direito a creditamento, então o frete deve ser somado ao preço e terá direito a crédito na mesma alíquota do bem adquirido. Caso contrário, se o bem não for admitido, o frete também não o será.

Verificou-se também diferenças entre os valores dos fretes informados nos registros D100 e aqueles informados pelos transportadores nos CTE, glosando-se a diferença a maior entre o valor apropriado pela interessada e o valor do CTE, que representa o limite máximo do crédito.

Quanto ao frete de entrada das importações oriundas do ponto alfandegado de desembaraço aduaneiro até os estabelecimentos da empresa, não há base legal para o creditamento.

Por sua vez, os fretes dos bens que fazem jus ao crédito presumido deverão ter reconhecido apenas o crédito presumido; se o bem teve seu crédito glosado, o frete também deverá ser glosado.

V.III.1.3.5 Glosa de Fretes Contas Contáveis (sic) Para maior clareza, transcreve-se a seguir respectivo item do Relatório Fiscal, com o destaque do original:

Esta auditoria fiscal também cruzou os dados dos itens 15 e 16 da Intimação Fiscal nº 95-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB e verificamos várias inconsistências.

Situações em que a contribuinte se creditou de notas/CTEs que não deveria. O cruzamento das informações das colunas tipo de crédito x tipo de frete x Descrição da conta contábil x esclarecimento lançamentos na conta x tipo de produto x Descrição é o que motivou as glosas, nos permitiu constatar que a contribuinte apurou créditos de contas relativas a juros com fornecedores; conta de compensação;

despesas com aluguéis de televisores; fretes registrados em conta de pagamento de impostos; fretes relacionados a materiais de expediente; contas de malote e correio;

produtos adquiridos para revenda em que a contribuinte tentou se creditar dos respectivos fretes em operações de transferência desses produtos; transferência de produtos acabados, quando somente há crédito de produto acabado em operação de venda. As glosas deste item estão na planilha Glosas Fretes Cont. Contáveis, do arquivo GLOSAS 01-trim 2018 e relaciona fretes que não estão vinculados a insumos produtivos (não insumo – onde é computado o valor do frete como parte do custo de aquisição) e/ou frete que não seja de operação de venda. Sendo estes os fundamentos da glosa. Tivemos o cuidado de excluir do cruzamento os itens já relacionados na planilha Glosas CTE de modo que não há duplicidade de glosas.

Embora não haja um plano de contas obrigatório, a análise foi feita com base nas informações da contribuinte.

O resultado foi operacionalizado reajustando-se a linha 07 Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (base de cálculo) da planilha RESUMO CORRIGIDO do arquivo de apuração corrigida da EFD-Contribuições do arquivo 01-2018-PARA PROCESSO (fl. 180).

V.III.1.3.6 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa Segundo os Autuantes, “trata-se aqui da devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa. O direito ao crédito corresponde ao valor das contribuições apuradas por ocasião da saída da mercadoria. Caso a saída tenha sido beneficiada com alíquota zero, suspensão,

isenção ou não incidência, nada haverá a ser creditado. Assim, só geram direito a creditamento, de fato, as devoluções de vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a creditamento algum porque não houve tributação quando da venda”.

V.IV Da Apuração dos Créditos Nesse item, as Autoridades Fiscais trazem demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar dos créditos.

VI- Resumo de utilização do crédito no Recálculo das demonstrações do crédito Tendo em vista as correções realizadas, foram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos, restando saldo devedor nos meses de janeiro e fevereiro em relação à Cofins e ao PIS, e saldo credor no mês de março.

Houve valores a lançar em janeiro e fevereiro. Março foi apurado valor de crédito superior ao débito cujo saldo foi aproveitado para deduzir/descontar débito de janeiro do mesmo trimestre.

VII - Da Multa por Incorreção da EFD-Contribuições Este item foi assim descrito na Informação Fiscal, in verbis:

Intimada no item 23 da Intimação Fiscal nº 95-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB a esclarecer a origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), a interessada a interessada apresentou as planilhas denominadas: “ITEM 23 01 2018”, “ITEM 23 02 2018” e “ITEM 23 03 2018”.

Da análise das referidas planilhas, verifica-se que houve o cômputo de créditos(ajustes de acréscimo) informados com o código 05 que se refere a “Ajuste Oriundo de Outras Situações”. Note-se que a despeito de haver a previsão ajustes decorrentes de outras situações, tais situações são residuais em relação àquelas já previstas na Tabela 4.3.8, disponível no endereço eletrônico:

<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1635>, a seguir reproduzida, que são situações muito especiais:

(...)Os ajustes a seguir demonstrados com os respectivos valores, deveriam ser informados em registros próprios dos blocos A, C, D e F, não poderiam integrar os ajustes em questão. Os créditos em questão, como estão escriturados, demonstra inexistência das informações inseridas nos registros M110/M510.

(...)Cientificada do Despacho Decisório, a Autuada apresenta impugnação com as razões de defesa sintetizadas nos parágrafos abaixo, seguindo-se a ordem dos itens por ela apresentados.

Antes de adentrar nos tópicos específicos da impugnação, a Autuada ressalta que:

6. A despeito do extenso trabalho fiscal, a verdade é que todas as alegações formuladas pela Fiscalização estão calcadas em uma equivocada interpretação das informações e documentos apresentados e da própria legislação aplicável. A

análise detalhada das planilhas preparadas pelo Agente Fiscal e dos argumentos empregados revelam que a Fiscalização invalidou a escrituração de créditos legitimamente apropriados pela Impugnante.

7. Esse fato será evidenciado em laudo que está sendo preparado pela Tynº Consultoria Tributária e Empresarial Ltda. (“Tyno”), empresa de auditoria especializada. A Impugnante requereu à Tyno que revisasse os seus procedimentos fiscais e as glosas pretendidas pela Fiscalização com referência ao período de 2º trimestre de 20174 , que foram materializadas no Processo Administrativo nº 17830.732185/2021-88. Em linhas gerais, os fundamentos empregados pela Fiscalização naqueles autos – e nos autos de infração sucessivamente lavrados, aqui incluído o presente caso – se assemelham aos adotados no presente processo administrativo.

8. Em razão da complexidade do trabalho de auditoria que está sendo realizado, a versão final do laudo ainda não foi emitida, mas a Impugnante esclarece, desde já, que este será apresentado aos autos tão logo possível para corroborar, naquilo em que cabível, os argumentos de defesa aqui apresentados. Caso constatados eventuais equívocos nos procedimentos adotados pela Impugnante, serão estes igualmente apontados pelo trabalho de auditoria desenvolvido pela Tyno.

9. Ainda assim, a Impugnante adianta que, no curso do procedimento de auditoria para preparação do laudo, já foi verificado que o Fiscal acabou por se utilizar de equivocados procedimentos para glosa dos créditos e apuração de tributos a pagar.

Esses equívocos serão desde já evidenciados na presente impugnação e, tão logo possível, serão novamente atestados pela análise que está sendo desenvolvida pela Tyno.

PARTE A - CRÉDITOS PRESUMIDOS DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS A.1. Breve contextualização das atividades performadas pela Impugnante que geram direito a créditos presumidos de PIS e de COFINS Neste tópico a Impugnante apresenta breves considerações sobre o histórico dos seus negócios e sobre as atividades que desenvolve dentro do seu contexto operacional, no intuito de esclarecer a sua complexidade e a grande demanda de bens e serviços utilizados como insumo em diferentes partes da sua operação.

A.2. Breves comentários introdutórios sobre os créditos presumidos glosados A Impugnante figura como beneficiária de diferentes créditos presumidos de PIS e de Cofins, cuja natureza e a acusação fiscal serão descritos em cada tópico correlato.

A.3. A indevida glosa dos créditos presumidos previstos pela Lei 12.058/2009 A.3.1. O direito da Impugnante ao crédito presumido previsto no artigo 34 da Lei 12.058/2009 A constatação da Autoridade Fiscal de que a Impugnante não faria jus aos créditos presumidos por industrializar produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM, o que implicaria do enquadramento na vedação do artigo

34, §1º, da Lei nº 12.058, de 2009, é embasada na simples constatação de que a Impugnante vendeu hambúrgueres derivados de carne bovina.

A Autoridade Fiscal parte do pressuposto de que, ao mencionar a proibição do crédito àquele que “industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM”, o legislador teria tido por intenção proibir o crédito às pessoas jurídicas que empregassem como insumo os bens classificados nos itens 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM. Porém, 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.

A interpretação pretendida pela Autoridade Fiscal implicaria em reconhecer que existe, dentro de um mesmo dispositivo legal, a concessão ao crédito presumido e uma posterior vedação ao mesmo crédito presumido, e caso adotada, nenhum contribuinte jamais teria direito ao crédito presumido previsto para os itens 02.01, 02.02 e 02.04, já que o crédito é conferido àquela pessoa que empregar esses itens a industrialização de um terceiro produto, e, pelo entendimento da Autoridade Fiscal, o crédito seria vedado àquela pessoa que empregasse esses itens a industrialização de um terceiro produto.

“Industrializar” engloba qualquer operação que “modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, e o que o legislador pretende é vedar, no caso dos itens 02.01 e 02.02 discutidos nos presentes autos, a compra e a posterior venda de bens sob o mesmo código NCM.

Portanto, de forma alguma o crédito presumido seria vedado para a pessoa jurídica que adquire carne bovina in natura ou congelada (02.01 e 02.02 do NCM) e, após operação de industrialização, vende hambúrgueres classificados no código 1602.50.00 ou quaisquer outros produtos não enquadrados diretamente nos itens 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

A Impugnante calcula o crédito presumido dos produtos adquiridos nas posições 02.01 e 02.02 na proporção das receitas de venda dos produtos classificados nas posições 16.01, 16.02 e 19.02 – dentre os quais se enquadram os hambúrgueres, que foram utilizados pelo Agente Fiscal para a glosa da totalidade dos créditos apropriados na aquisição de carnes bovinas.

A.3.2. O devido controle de créditos presumidos por parte da Impugnante A despeito de a Autoridade Fiscal tentar sustentar a glosa dos créditos presumidos previstos pelo artigo 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e pelo artigo 6º da IN RFB nº 977, de 2009, com base no argumento de que a Impugnante não teria mantido “controle diferenciado de estoques” das carnes adquiridas para venda no mercado interno e em exportação e de “registro de créditos”, o próprio TVF expressamente assume que a Fiscalização não identificou nenhuma operação de exportação que pudesse gerar o direito ao crédito presumido previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, e no artigo 5º da IN RFB nº 977, de 2009.

O artigo 14 da IN RFB nº 977, de 2009, suscitado pelo Agente Fiscal para alegar a incorreção dos procedimentos adotados pela Impugnante, apenas impõe exigência de controle de estoque aos beneficiários do crédito presumido previsto no artigo 5º da mesma IN, e sendo as glosas dos presentes autos referentes exclusivamente a créditos presumidos apropriados nos termos do artigo 6º da IN RFB nº 977, de 2009, é inaplicável o dispositivo infralegal suscitado pela Autoridade Fiscal.

Em verdade, a Impugnante estaria obrigada apenas ao controle segregado dos créditos da não cumulatividade e dos créditos presumidos, nos termos do artigo 15 da IN RFB nº 977, de 2009, o que foi devidamente observado.

Ainda que assim não fosse, a verdade é que o mero descumprimento de obrigação acessória não daria ensejo à glosa integral dos créditos presumidos, quando muito seriam aplicáveis as multas devidas por descumprimento de obrigação acessória, sequer suscitadas pela Autoridade Fiscal.

A.4. A indevida glosa dos créditos presumidos previstos pela Lei 12.350/2010
A.4.1. O direito da Impugnante ao crédito presumido previsto no artigo 55 da Lei 12.350/2010 As conclusões alcançadas pela Autoridade Fiscal decorrem de uma apressada e equivocada interpretação conjunta do artigo 5º e artigo 2º da IN RFB nº 1.157, de 2011, pois o parágrafo único do artigo 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, apenas veda que a pessoa jurídica, que venda os bens elencados nos itens I a III do artigo 2º a pessoa jurídica que produzirá os bens destinados à exportação, se aproprie dos créditos, diversamente do que alega a Autoridade Fiscal.

A intenção do legislador era esclarecer que é apenas a pessoa jurídica que efetivamente produz o bem que será exportado que fará jus ao crédito presumido, não sendo este aplicável à pessoa jurídica que fornece os insumos para tanto, ou seja, não é a simples participação na cadeia de exportação, a partir da revenda/fornecimento da matéria prima do produto, que conferirá o direito ao desconto do crédito presumido.

Tanto é assim que os itens elencados no artigo 7º – e cuja aquisição confere o direito ao crédito presumido à produtora de bens classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM para exportação – são precisamente os mesmos itens do artigo 2º.

Não seria razoável que os mesmos produtos que dão direito ao crédito presumido à exportadora retirassem dela o direito ao crédito presumido caso os insumos também fossem revendidos no mercado interno.

A verdade é que não é a Impugnante, no papel de produtora de bens 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, que estará impedida de apropriar-se dos créditos presumidos na venda de itens no mercado interno, mas eventual pessoa jurídica que a ela venda os produtos elencados nos itens I a III do artigo 2º.

Esse fato fica ainda mais evidente quando se analisa a redação adotada pelo artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, que consiste na base legal do crédito presumido disciplinado pelo artigo 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011.

Nesse sentido, ao contrário do que quer fazer crer a Autoridade Fiscal, o fato de a Impugnante revender bens elencados nos incisos I a III do artigo 2º da IN RFB nº 1.157, de 2011, não tem o condão de retirar o direito ao crédito presumido a que faz jus na aquisição de insumos elencados no artigo 7º da IN RFB nº 1.157, de 2011, para a produção e exportação de bens classificados nos itens 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM A.4.2. O direito da Impugnante ao crédito presumido previsto no artigo 56 da Lei 12.350/2010 A despeito de a Impugnante adquirir e empregar os itens mencionados no caput do artigo 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011, na industrialização e preparação dos seus produtos, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impugnante não faria jus ao desconto dos créditos presumidos por, supostamente, ter se verificado, no caso concreto, o enquadramento na “vedação destacada nº parágrafo único do mesmo artigo”.

A conclusão alcançada pela Autoridade Fiscal parte do pressuposto de que as pessoas que revendem ou industrializam itens classificados sob os códigos 01.03 e 01.05 da NCM não fariam jus à tomada de qualquer crédito presumido relacionado à aquisição de insumos ou produtos mencionados pelo caput do artigo 6º.

Inicialmente, é de se observar que, desde 2013, a revenda de suínos e aves vivos não é mais elencada como hipótese de vedação à apropriação do crédito presumido, isso porque o artigo 56 da Lei nº 12.350, de 2010, que conferia suporte formal à IN RFB nº 1.157, de 2011, teve sua redação modificada pela Lei nº 12.839, de 2013.

Além de o legislador ter ampliado o rol de produtos que dão direito ao crédito presumido, também direcionou a proibição de tomada de crédito na revenda dos produtos trazidos pelo próprio caput (e não mais aos itens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM).

A acusação fiscal nos presentes autos apenas poderia se direcionar ao fato de que a Impugnante industrializa produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (i.e., não é mais aplicável a alegação de que a Impugnante não faria jus ao crédito presumido em relação à revenda de animais suínos e aves vivos). Esse fato, todavia, não implica a completa impossibilidade de apropriação de créditos em relação a qualquer aquisição de itens classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1 e 0210.99.00, que fariam jus ao crédito presumido.

A única interpretação do dispositivo legal que se coaduna com o ordenamento jurídico é de que as pessoas jurídicas que industrializem aves e suínos vivos (códigos NCM 01.03 e 01.05) não poderão se apropriar de créditos presumidos em relação à aquisição de produtos cárneos proporcionalmente à receita de venda advinda dessa industrialização.

Em outras situações (e.g., empresas sujeitas, simultaneamente, à apuração cumulativa e não-cumulativa de PIS/COFINS), a norma tributária autoriza que, no caso de custos e despesas vinculados a mais de um tipo de receita, possa ocorrer uma alocação dos créditos com base em apropriação direta ou rateio proporcional baseado na receita bruta. Apesar desses critérios de alocação de créditos não serem, em princípio, aplicáveis ao caso de crédito presumido, em casos como o presente, é possível a aplicação por analogia.

A própria RFB, no bojo da Solução de Consulta COSIT 326/2017, já admitiu que, em certas situações, é possível a aplicação analógica dos referidos métodos de rateio para estabelecer proporcionalizações, ainda que não previsto expressamente na legislação.

A.4.3. O devido controle de créditos presumidos por parte da Impugnante A Impugnante alega que a IN RFB nº 1.157, de 2011, sequer exige que se mantenham controles segregados de estoque dos insumos adquiridos. O artigo 14, que é responsável por disciplinar as obrigações acessórias correlatas ao crédito presumido e que supostamente sustentaria a alegação fiscal, apenas exige que os beneficiários do crédito presumido mantenham controle da parcela da produção vendida para o exterior e da parcela vendida para o mercado nacional.

Não há exigência de que os beneficiários dos créditos presumidos saibam de antemão se os bens produzidos serão vendidos no mercado interno ou no mercado externo; apenas há exigência de que mantenham um controle dos bens que foram destinados à exportação e dos bens que foram destinados à comercialização no mercado interno, e, quanto a este ponto, a Impugnante apresentou planilhas que demonstram de forma específica o controle do crédito e o estorno do crédito presumido quanto às operações no mercado interno, conforme planilhas apresentadas ao longo da fiscalização e utilizadas pelo Fiscal para o cálculo do valor glosado.

Logo, não só demonstrou a existência de controle da produção, como também comprovou que os créditos presumidos foram estornados da apuração do PIS e da Cofins nas hipóteses em que os insumos foram revendidos ou foram empregados em produção destinada à comercialização doméstica.

A verdade é que a conduta adotada pela Fiscalização de glosar os créditos presumidos apropriados pela Impugnante é desprovida de base legal. Conforme já mencionado, quando muito, a inexistência de observância de obrigação acessória poderia ensejar a imposição de penalidade pecuniária, mas não a perda do direito ao crédito presumido.

A.5.4. Conclusão: indevida glosa dos créditos previstos pela Lei 12.350/2010 e do crédito atrelado aos insumos para razão Diante de todo o exposto nos tópicos anteriores, é de se reconhecer o direito integral da Impugnante aos créditos presumidos cuja apropriação é autorizada pelos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350, de 2010. Nesse sentido, todos os créditos apropriados pela Impugnante com suporte nestes dispositivos devem ser reconhecidos.

A Impugnante reconhece, todavia, que, equivocadamente, se apropriou dos créditos relativos à aquisição de soja (12.01) e aos insumos para ração (23.09.90) com base na Lei nº 10.925, de 2004. Os artigos 30 da Lei nº 12.865, de 2013, e 57 da Lei nº 12.350, de 2010, acabaram por retirar esses itens do rol de produtos passíveis de gerar créditos presumidos nos termos da Lei nº 10.925, de 2004.

Diante disso, em verdade, o crédito deveria ter sido apropriado, igualmente, com base no artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, na proporção em que os itens influenciaram na receita de exportação auferida pela Impugnante.

Ou seja: diversamente do que aponta a Autoridade Fiscal, a Impugnante faz jus ao crédito presumido apropriado em relação aos produtos classificados na posição 12.01 e 2309.90, na medida em que atrelado a operações de exportação de mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

Ainda assim, o entendimento adotado pela Fiscalização de glosar integralmente os créditos apurados pela Impugnante em relação à aquisição de produtos classificados nos códigos 12.01 e 23.09.90 da NCM é equivocado. Nesse sentido, também não subsiste a postura adotada pela Fiscalização neste ponto.

PARTE B - O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO B.1. Comentários introdutórios acerca da sistemática adotada para a apresentação de argumentos de defesa A Impugnante tece comentários a respeito do item “V.III.1.2” da Informação Fiscal, nº qual foram questionados diversos ajustes de acréscimo realizados pela Impugnante nos Registros M110 e M510 da EFD-Contribuições.

A Impugnante ressalta que, embora parte dos ajustes seja questionada sob a justificativa de que a descrição seria genérica, a Autoridade Fiscal não solicitou à Impugnante maiores detalhes sobre cada um dos itens. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal não buscou sequer compreender se os itens estariam atrelados às atividades econômicas praticadas pela Impugnante.

Caso tivesse feito, teria verificado que os créditos são legítimos.

Ainda, especificamente no item “aquisições que não integrou no EFD”, há créditos de naturezas diversas, os quais dizem respeito também a insumos utilizados pela Impugnante nº desenvolvimento das suas atividades.

Já em relação ao item “V.III.1.3.”, a Impugnante demonstrará, nos tópicos subsequentes da impugnação, a legitimidade dos créditos apropriados.

B.2. A possibilidade de apropriação de crédito na aquisição de insumos por parte da Impugnante B.2.1. A correta interpretação do conceito de insumo à luz do Recurso Especial 1.221.170/PR Se a base de cálculo do PIS/Cofins abrange o total das receitas da pessoa jurídica para efetividade plena do princípio da não cumulativa e para observância da intenção do mens legis, o contribuinte deveria

poder registrar créditos em relação a todos os custos e despesas que contribuíram para a geração da receita tributável na forma de insumos.

A não-cumulatividade do PIS/Cofins deve ser analisada à luz da materialidade de incidência da exação, sendo certo que o direito ao creditamento é integral e irrestrito para os itens previstos nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Não se pode, portanto, assumir que um determinado termo deverá ter, dentro da sistemática do PIS/Cofins, o mesmo significado que possui para outros tributos.

No julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), abandonou-se a ideia de processo produtivo para caracterização de um insumo. Infere-se que o conceito de insumo compreende todos os bens ou serviços que contribuam para o desempenho das atividades econômicas de cada contribuinte e que viabilizem a consecução do objeto social e manutenção do fator de produção, sem restrição quanto à fase da atividade econômica em que o bem ou serviço se insere (pré-produção, produção ou pós-produção).

Muito embora a Autoridade Fiscal tenha reconhecido a prevalência do quanto decidido no Recurso Especial 1.221.170/PR, deixou de aplicar escorretamente os preceitos e critérios ali delineados.

B.2.2. Comentários introdutórios quanto às atividades da Impugnante que envolvem a aquisição de bens e serviços como insumo Todos os créditos apropriados pela Impugnante e questionados pelo Fiscal inserem-se perfeitamente dentro do seu contexto operacional e exsurtem justamente das complexas atividades performadas pela Impugnante e da delicadeza dos produtos por ela comercializados.

B.2.3. A possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de bens adquiridos pela Impugnante Quanto às aquisições de instrumentos de medição e as suas partes e peças, glosadas sob a justificativa de que se assemelhariam a ferramentas, e, como tais, não ensejariam o direito ao crédito de PIS e de Cofins, ocorre que, especialmente em relação às atividades desempenhadas pela Impugnante, 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, fato ignorado pela Autoridade Fiscal para fins de lavratura da glosa pretendida.

B.2.4. A possibilidade de apropriação de créditos de serviços de cross docking Os serviços de cross docking compreendem o transbordo da carga a partir de duas etapas de manuseio: (i) o manuseio de recebimento, em que a pessoa jurídica contratada recebe as mercadorias e efetua o descarregamento dos produtos no ponto geográfico combinado e, em seguida, procede ao (ii) manuseio de saída, em que a contratada separa as cargas recebidas e as carrega em caminhões menores para otimizar a distribuição dos produtos. Ou seja, o cross docking nada mais é do que o transporte de produtos otimizado pela troca dos veículos transportadores.

A utilização dos serviços de cross docking faz parte, portanto, da complexa operação de logística da Impugnante que deve conseguir entregar os seus produtos nos mais diversos pontos e estados do território brasileiro de forma rápida e eficiente. Tais serviços se revelam relevantes e essenciais à Impugnante para a consecução das entregas das mercadorias a que está obrigada contratualmente perante os fornecedores.

É irrelevante que o serviço não esteja inserido no processo produtivo ou que seja incorrido posteriormente à finalização dos produtos: sendo necessário à geração de receita e à manutenção dos negócios, devem os dispêndios ser considerados insumos às atividades da Impugnante, tanto que o próprio CARF reconhece a legitimidade da apropriação de créditos em relação à contratação de serviços de cross docking.

Ainda que não se entenda pelo enquadramento dos serviços como insumo, fato é que a Impugnante ainda teria direito ao crédito sobre esses dispêndios, pois a legislação expressamente autoriza a apropriação de créditos sobre despesas com frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

O próprio PN COSIT nº 5, de 2018 (que não traz a melhor interpretação quanto à caracterização de dispêndios como insumo) acaba por admitir o creditamento das despesas com transporte para entrega do produto ao cliente, ao citar o frete de produto acabado.

O serviço de cross docking, em última análise, nada mais é do que um frete contratado pela Impugnante na operação de venda e na entrega dos produtos ao cliente, tanto que o próprio Agente Fiscal entende que a alternativa à contratação dos serviços de cross docking seria realizar o transporte direto, desde os centros de distribuição ou das próprias fábricas, por meio dos veículos menores.

Entretanto, não cabe à Autoridade Fiscal ou à Autoridade Julgadora imiscuir-se no papel de administrador e decidir qual é a melhor opção logística para o frete dos produtos na operação de venda. Às Autoridades Fiscais apenas cabe reconhecer o direito de crédito atrelado aos dispêndios atrelados ao transporte contratado para a entrega do produto aos clientes.

B.2.5. A possibilidade de apropriação de créditos de serviços de repaletização
Ainda dentro das suas complexas operações de logística, a Impugnante contrata serviços de “repaletização” para otimizar espaço e melhorar a refrigeração dos produtos e mercadorias transportadas em cada veículo.

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.

Por óbvio, os pallets, porque exigidos por normas sanitárias, bem como essenciais à armazenagem e transporte dos produtos, enquadram-se perfeitamente dentro do conceito de insumo previsto pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Esse fato é expressamente reconhecido pelo Agente Fiscal, sendo incontroverso nos autos, embora, ainda assim, entenda que os serviços de repaletização não dariam ensejo ao desconto de créditos de PIS e de Cofins por serem contratados quando já finalizado o processo produtivo, matéria já contestada pela Impugnante no tópico anterior.

Alega que o CARF já reconheceu a possibilidade de escrituração de créditos atrelados aos serviços de repaletização.

Aduz que ainda que não se entenda que se trata de efetivo insumo à venda de mercadorias, o serviço de repaletização é passível de creditamento com base no inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

B.2.6. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de monitoramento portuário Os serviços portuários são essenciais para a consecução das atividades da Impugnante.

Com o intuito de viabilizar o transporte marítimo (importação, exportação) de mercadorias refrigeradas contrata serviço 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 no respectivo terminal portuário.

O serviço é de suma relevância, portanto, para garantir a integridade dos produtos perecíveis comercializados pela Impugnante e evitar a perda da mercadoria, que carrega todos os custos de fabricação e produção anteriores. Sendo a Impugnante pessoa jurídica que auferir receita com a venda de produtos e mercadorias no mercado externo, é evidente que os dispêndios portuários são relevantes e essenciais à consecução das suas atividades e à performance dos seus negócios.

O direito ao crédito exsurge não só da 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, e, com isso, tem-se o creditamento resguardando tanto pelo inciso II quanto pelo inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.833 e nº 10.637.

Alega que a CSRF e o CARF vêm reconhecendo, de forma reiterada, a possibilidade de tomada de crédito sobre dispêndios portuários.

B.2.7. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a diárias As diárias são dispêndios incorridos quando há atrasos em coletas ou entregas pelo embarcador

ou destinatário, remunerando a permanência do motorista, carreta e cavalo mecânico enquanto aguardam no local. Sendo a mercadoria da Impugnante sensível a mudanças climáticas, pode ocorrer de o transportador ter de permanecer com a mercadoria refrigerada ou congelada por um prazo maior que o previsto para a descarga, e esse valor acaba por integrar os dispêndios com frete. Afinal, o pagamento da “diária” é imposto pelo art. 11, § 5º, da Lei da Estadia (Lei nº 11.442).

Sob a perspectiva de enquadramento dos valores como insumo, a Impugnante está legalmente obrigada a incorrer no dispêndio de “diárias” quando há atraso na descarga das mercadorias. Quando do julgamento do Recurso Especial 1.221.170, o STJ assentou que são consideradas relevantes as despesas que, ainda que não sejam indispensáveis à produção em si, integram o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva. Assim, dispêndios decorrentes de imposição legal adentrariam ao conceito de insumo, a despeito de não serem empregados na produção ou na execução do serviço.

B.2.8. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados à locação a) Comentários gerais quanto à possibilidade de desconto de créditos relacionados a despesas com locação Deve-se reparar o equívoco cometido pela Fiscalização para reconhecer que a hipótese de creditamento prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, se relaciona ao bem, locado ou comprado, e em sua relevância e essencialidade na atividade econômica do contribuinte, nada tendo a ver com a relação jurídica que sobre ele recai. Em outras palavras, não é a locação em si que permite o creditamento ao contribuinte, mas a despesa incorrida pelo contribuinte para permitir a fruição do bem utilizado como insumo.

Não é sem motivo que a CSRF e o CARF vêm reconhecendo contínua e pacificamente a possibilidade de apuração de créditos de PIS e Cofins em relação a despesas com a locação de bens utilizados como insumos, inclusive de uniformes de trabalho, uma vez que se deve avaliar a essencialidade e relevância do bem objeto de locação para fins de aferição da possibilidade de creditamento – sendo indiferente o regime pelo qual o bem se encontra à disposição do contribuinte.

b) Locação de uniformes de trabalho Os uniformes são locados para os funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias e dos manipuladores de alimentos, que devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento.

Por óbvio, em uma empresa produtora de alimentos, é essencial que os funcionários estejam com indumentárias higienizadas e adequadas, trocadas diariamente. O próprio Agente Fiscal reconhece a relevância e essencialidade do uso dos uniformes às atividades da Impugnante, bem como a sua obrigatoriedade diante de legislação específica sobre o tema.

Uma vez comprovado que os dispêndios com locação também são aptos a gerar o crédito nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, e que basta a comprovação de relevância e essencialidade do produto utilizado, já reconhecida pela Fiscalização, cai por terra a glosa fiscal também neste ponto.

c) Locação de empilhadeiras As empilhadeiras são máquinas essenciais dentro do contexto operacional da Impugnante, exercendo importante função no transporte e na organização dos produtos variados. Já por aí se infere que dispêndios com empilhadeiras, enquanto necessárias às atividades, ensejaria o direito ao crédito por se enquadrar como insumo nos termos do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003.

Não obstante, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, o inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, expressamente permite a tomada de crédito em relação a dispêndios com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Nesse sentido, resta insubsistente a glosa pretendida pela Autoridade Fiscal também neste ponto.

B.2.9. Créditos calculados sobre despesas com imóvel utilizado para armazenagem Quando a Impugnante não dispõe de espaço suficiente para armazenar produtos acabados em centro de distribuição próprio, recorre a espaços pertencentes a terceiros e contrata empresa de logística para a gestão e administração dos itens armazenados. Sendo a Impugnante empresa do ramo alimentício, é imprescindível o acondicionamento ideal dos produtos.

A legislação permite, no inciso IX do art. 3º, combinado com o inciso II do art. 15 da Lei 10.833, a apropriação de créditos sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, e, caso se trate de armazenagem de matériaprima, a operação também geraria direito a crédito, por se tratar de efetivo insumo às suas atividades, nos termos do art. 3º, II, das Lei nº 10.637 e nº 10.833.

Nesse sentido, sob qualquer perspectiva que se analise, é cabível o desconto de créditos sobre serviços de armazenagem. Igualmente, sendo as despesas atreladas à locação do imóvel (aqui incluídos o IPTU) incorridas para a armazenagem dos produtos, também gerariam direito a crédito pelo mesmo motivo.

Ainda que assim não fosse, as Leis nº 10.833 e nº 10.637, no art. 3º, IV, expressamente permitem a apropriação de créditos decorrentes de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

O pagamento do IPTU está vinculado ao aluguel do imóvel – caso não fosse necessária a locação de prédio para a armazenagem dos seus produtos, a

Impugnante não incorreria em despesas com esse imposto. Esses valores compõem o custo da locação, conforme disposto, inclusive, nos art. 22 e art. 23 da Lei nº 8.245, de 1991, tanto é assim que o próprio CARF vem reconhecendo a possibilidade de apropriação de créditos relativos a IPTU, taxas condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas.

B.2.10 A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de outras naturezas A devida análise do TVF deixa claro que a Autoridade Fiscal não cumpriu devidamente seu papel de fundamentação, afinal nada mais fundamenta do que poucas linhas que sequer analisam a natureza dos serviços e bens adquiridos pela Impugnante. Mencionar de forma genérica que as despesas não se enquadram no conceito de insumo não permite à Impugnante saber o motivo pelo qual cada uma das despesas foi glosada.

A Impugnante entende que os dispêndios incorridos se amoldam perfeitamente sob o conceito de insumo delimitado pelo STJ no bojo do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Caso a Autoridade Fiscal entendesse de forma diversa, deveria apresentar a cabível justificativa para o seu entendimento, a fim de que a Impugnante pudesse exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa ciente dos motivos que teriam levado a Fiscalização a discordar dos procedimentos por ela adotados.

Ao furtar-se do dever legal de fundamentar as infrações apontadas ou fundamentá-las em regras genéricas, sem conexão direta com os fatos discutidos e cotejamento das regras com o caso concreto, a Autoridade Lançadora incorreu em verdadeiro vício de motivação.

O dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem o ato de lançamento do crédito tributário) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei do Processo Administrativo Federal), em especial de seu artigo 2º, que estabelece o dever de as autoridades administrativas motivarem suas decisões. Aliás, o próprio Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (“Decreto nº 70.235/72”), é explícito nesse sentido, ao tratar em seu artigo 10 dos requisitos do auto de infração.

Sabe-se que a atividade administrativa de lançamento é estritamente vinculada, por força do artigo 3º e do artigo 142, parágrafo único, do CTN, daí a imposição à Administração Tributária de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a.

O ônus da prova quanto à motivação da subsunção do fato à norma tributária é do Fisco, a quem compete a tarefa de provar e justificar (motivar), de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária no caso concreto.

A ausência de tal fundamentação implica a descaracterização da cobrança de tributo, que passa a ser uma simples e ilegal agressão ao patrimônio do particular

e, portanto, nula de pleno direito. Afinal, é por demais evidente que, sem a devida fundamentação, a Impugnante tem seu direito de defesa cerceado.

Assim, a Impugnante requer, desde já, o reconhecimento da nulidade dessa parcela da autuação por ausência de fundamentação e por consequente cerceamento de defesa.

Na remota hipótese em que assim não se entenda, passa a tecer breves comentários quanto aos créditos glosados, sintetizados em quadro que apresenta com a descrição do serviço e o emprego no contexto operacional da Impugnante.

B.3.A legitimidade de apropriação de créditos atrelados à aquisição de bens utilizados como insumos e destinados à revenda adquiridos à alíquota zero B.3.1. Esclarecimentos introdutórios acerca dos itens glosados pela Fiscalização Quanto ao açúcar, glosado sob a justificativa de que foi adquirido à alíquota zero, a Fiscalização nada traz para embasar o racional de que o enquadramento feito pelos vendedores estaria correto, ao invés daquele efetuado pela Impugnante. A verdade é que a Impugnante enquadrou adequadamente o açúcar adquirido, nos termos da nota de subposição 2, que esclarece que “a subposição 1701.13 abrange unicamente o açúcar de cana obtido sem centrifugação, cujo conteúdo de sacarose, em peso, no estado seco, corresponde a uma leitura no polarímetro igual ou superior a 69º, mas inferior a 93º. O produto contém apenas microcristais naturais xenomórficos, não visíveis à vista desarmada, envolvidos em resíduos de melaço e de outros componentes do açúcar de cana”.

No que diz respeito às diversas vacinas veterinárias, a Impugnante esclarece que não se trata de produto adquirido à alíquota zero. As vacinas veterinárias estão sujeitas a regime monofásico, para o qual há pleno direito de apropriação de créditos ao beneficiário final (no caso, a Impugnante, que emprega as vacinas como insumo na sua atividade econômica), como demonstrado no tópico seguinte.

B.3.2. A possibilidade de apropriação de créditos na hipótese de aquisição de produto sujeito ao regime monofásico.

Dentre os insumos adquiridos pela Impugnante, estão sujeitos à incidência monofásica os medicamentos veterinários (cf. SC Cosit 594/17) – Lei nº 10.147, de 2000. Isso significa que as operações com produtos sujeitos ao regime monofásico são efetivamente tributadas e oneradas pelo PIS e pela Cofins.

A própria Receita Federal já reconheceu a legitimidade da apropriação de créditos na hipótese em que há aquisição de produto sujeito ao regime monofásico para utilização como insumo, conforme Solução de Consulta COSIT nº 496, de 2017. Em igual sentido já se manifestou o Carf.

A legislação expressamente veda a apropriação do crédito na aquisição de bem sujeito ao regime monofásico exclusivamente na hipótese em que o bem é adquirido para revenda (a teor do art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637 e nº 10.833). Esse ponto foi objeto de análise pelo STJ no Tema 1.093 (RESPs nº 1.895.255 e

1.894.741), no qual o STJ entendeu que, na hipótese exclusiva de que o bem seja adquirido para revenda, não seria possível ao adquirente a apropriação de crédito.

Nada obstante, no presente caso, as vacinas veterinárias são adquiridas para tratamento dos animais criados pela Impugnante. Assim, trata-se de efetivo insumo empregado nas suas atividades econômicas. Não há qualquer tipo de revenda das vacinas adquiridas, de forma que inaplicável a vedação e a decisão emitida pelo STJ.

Diante desse cenário, evidente a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante na aquisição das vacinas (e eventuais outros bens sujeitos a regime monofásico e empregado na atividade da Impugnante).

B.3.3. A correta interpretação da legislação de regência: possibilidade de apropriação de créditos na hipótese de aquisição à alíquota zero A incidência à alíquota zero da Contribuição para o PIS e da Cofins não tem o condão de impedir o creditamento efetuado pela Impugnante em relação a quaisquer dos itens questionados pela Fiscalização (e.g., vacinas, queijos, hortaliças, produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM, etc.), porque, tanto na hipótese de suspensão quanto de alíquota zero, tem-se que os produtos adquiridos foram previamente sujeitos a incidência destes tributos nas etapas anteriores da circulação.

O artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que supostamente embasaria o raciocínio fiscal (já que o próprio Agente Fiscal sequer cita base legal para a glosa dos itens), veda o aproveitamento de créditos em relação a operações não sujeitas ao pagamento do PIS e da Cofins, mas a primeira parte do dispositivo diz respeito exclusivamente à hipótese de não incidência – operações não sujeitas ao PIS e à COFINS, por serem alheias ao seu campo de incidência, não gerariam direito ao crédito.

Na hipótese de aplicação de alíquota zero, há efetiva incidência do PIS e da Cofins. A definição de alíquota zero para determinada operação não a retira do alcance da obrigação tributária, a qual remanesce sem maiores modificações. O que ocorre é que, da operação sujeita à alíquota zero, surgirá obrigação sem expressão econômica.

Nesse sentido, é equivocado dizer que a operação não está sujeita à tributação pelo PIS e pela Cofins: há a incidência das contribuições à alíquota inferior àquela usualmente praticada, até mesmo porque, em geral, o produto terá sido onerado pelo PIS e pela Cofins em momentos anteriores (e.g., na venda dos insumos aos produtores/industriais), ainda que a comercialização do produto no mercado interno seja desonerada pela aplicação da alíquota zero.

Esse foi o entendimento exarado pelo STJ, que, ao julgar caso referente aos créditos relativos ao crédito presumido de IPI, reconhece o direito atinente a

aquisições em que o tributo(neste caso, o PIS e a Cofins) tenha incidência em cascata.

B.4. A legitimidade de apropriação de créditos em relação aos diversos fretes contratados pela Impugnante. A pertinência e relevância dos diversos fretes contratados pela Impugnante ao desenvolvimento dos seus negócios e o direito ao crédito do frete na operação de venda A Autoridade Fiscal glosou créditos atrelados à contratação de serviços de fretes, registrados como ajustes diretamente ou por meio do ajuste intitulado de “aquisições não integrou EFD”. Nada obstante, todos os fretes contratados pela Impugnante ensejam direito ao crédito.

Para consecução dos seus negócios, a Impugnante contrata fretes de natureza diversa:

frete na aquisição de bens, frete no transporte de bens entre os estabelecimentos da Impugnante, frete do produto já acabado aos depósitos (próprios ou de terceiros) para posterior venda e frete na própria entrega do bem ao revendedor ou ao consumidor. E todos esses fretes são essenciais para a operacionalização dos negócios da Impugnante.

Sob a perspectiva do frete como insumo, são admitidos os fretes atrelados à aquisição de insumos e os fretes atrelados à necessária transferência de insumos e produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Afinal, esse transporte de bens até os estabelecimentos da Impugnante é essencial para a consecução dos seus negócios.

Sob esse racional, os fretes geram direito a crédito, inclusive na importação de bens, após o despacho aduaneiro. Os fretes contratados na aquisição de insumos são essenciais e relevantes independentemente da origem do produto.

Já sob a perspectiva do frete na operação de venda, são admitidos os fretes necessários para que se concretize a venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. O dispositivo estabelece, de forma abrangente, que o frete passível de creditamento é aquele relativo à “operação de venda”.

Ao estabelecer o creditamento do frete na operação de venda, o legislador teve por intuito abarcar os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, aqui incluído o frete para transporte do produto acabado a depósitos, armazéns e unidades comerciais dos contribuinte. Caso fosse a intenção restringir o crédito ao transporte da mercadoria final ao destinatário, o legislador teria expressamente consignado “frete de venda”. Esse mesmo racional é adotado para frete incorrido na revenda de produtos.

B.4.2. A possibilidade de apropriação de crédito com serviços de frete independentemente do produto transportado A Autoridade Fiscal pretende conferir aos fretes o mesmo tratamento conferido aos próprios produtos transportados, conduta destituída de base legal.

Independentemente do tratamento tributário conferido às aquisições de bens, os fretes darão ensejo ao crédito sempre que, por si só, configurarem insumos necessários às atividades das pessoas jurídicas por implicarem no transporte de bens necessários à consecução das atividades operacionais. Afinal, o fato de o bem adquirido ser submetido à tratamento tributário diferenciado não implica em ausência de pagamento do serviço de frete ao transportador.

Os dispêndios incorridos, nesses casos, são de custo de aquisição de serviços de fretes, que representa operação comercial travada diretamente com a transportadora, cuja receita será tributada pelo PIS e pela Cofins independentemente do insumo transportado.

Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (pago ao distribuidor) e do frete (pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a Autoridade Fiscal ao fundamentar o lançamento tributário nos presentes autos, tanto que a CSRF e o CARF vem reiteradamente se manifestando no sentido de que é cabível a apropriação dos créditos mesmo quando o transporte esteja atrelado à aquisição de insumos cuja operação de aquisição gere crédito presumido ou esteja acobertada por isenção, alíquota zero ou suspensão.

Nos casos analisados nos autos, todos os bens adquiridos pela Impugnante e que tiveram o creditamento glosado pela Autoridade Fiscal são essenciais às suas atividades. Por óbvio, tão essencial quanto o produto é o frete que leva os insumos e bens adquiridos até a Impugnante para aplicação no seu processo de fabricação e industrialização.

Nesse sentido, é imperioso que se reconheça a improcedência da conduta pretendida pela Autoridade Fiscal e que se reconheça o direito da Impugnante à totalidade dos créditos atrelados à contratação de fretes para transporte dos insumos empregados diretamente na sua atividade principal.

B.5. A inexistência de vedação legal ao aproveitamento de créditos extemporâneos A Autoridade Fiscal reputou indevido o aproveitamento de valores atrelados a créditos extemporâneos (registrados nos ajustes de março/2018). Alega que, verificada a falta de aproveitamento de crédito passível de desconto, deveriam os contribuintes retificar as declarações do período de referência da despesa para reconhecimento do crédito antes de proceder ao aproveitamento. Esse procedimento só poderia ser adotado, sob o raciocínio fiscal, enquanto o período não tenha sido submetido à fiscalização por parte da RFB.

É bem verdade que a legislação não permite a retificação de declarações após iniciado procedimento fiscalizatório. Ainda assim, nada impede que o contribuinte que, por um equívoco, deixou de se aproveitar de crédito legítimo o escrete posteriormente, desde que dentro do período decadencial de 05 anos.

A possibilidade de apropriação extemporânea dos créditos por parte dos contribuintes é expressamente reconhecida pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. As normas infralegais, como é o caso das IN RFB nº 1.015, de 2010, e nº 1.252, de 2012, utilizadas como fundamento pela Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017 (suscitada pela Autoridade Fiscal), somente têm o condão de regulamentar o quanto previsto na lei.

Não cabe ao legislador infralegal, especialmente à RFB imiscuída em intenções arrecadatórias, pretender impor restrições a direitos legalmente assegurados aos contribuintes. Se a lei não prevê a necessidade de retificação da EFD-Contribuição para a apropriação do crédito de forma extemporânea, não é admissível que uma norma inferior desborde os seus termos para exigir requisito não existente na lei.

Neste sentido, cita julgado do STJ envolvendo a exigência de retificação de GFIP para autorização de compensação de créditos previdenciários, que entendeu pela ilegalidade de exigência criada por meio de instrumento infralegal (Portaria Ministerial). Também os precedentes do CARF e da CSRF são pacíficos em reconhecer o direito creditório quando não apropriado à época da aquisição.

Os únicos dois requisitos previstos pela legislação para a apropriação de créditos extemporâneos de PIS e Cofins são os seguintes: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003).

Os dois requisitos foram observados pela Impugnante, e fato é que o procedimento por ela adotado não acarretou nenhum prejuízo ao Erário.

B.6. A correta classificação dos créditos apurados na devolução de vendas A Autoridade Fiscal tenta sustentar que os créditos referentes a devoluções de venda, registrados pela Impugnante sob os códigos 201 e 301, deveriam ser reclassificados como código 101.

De acordo com o entendimento fiscal, essas devoluções (i) não poderiam ser admitidas com CST 56 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação) e (ii) deveriam ter sido registradas pelo CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno).

Porém, não há nenhuma regra que assim determine, citando o guia prático da EFD Contribuições. Nesse sentido, nada impede que as devoluções e os correspondentes créditos estejam vinculados ao CST 56 – Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação, razão pela qual é imprópria a reclassificação de código de créditos pretendida pela Autoridade Fiscal.

PARTE C - DISCUSSÕES ADICIONAIS E SUBSIDIÁRIAS C.1. Da multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou

omitidas Em razão das atividades performadas pela Impugnante e da existência de diversos créditos presumidos que devem ser acompanhados pela Impugnante para eventual estorno, o Registro M110 e M510 se revela mais adequado ao registro das operações. O próprio manual da EFDContribuições permite o registro dos valores neste bloco.

Ainda que assim não fosse, o mero registro dos valores em campo diverso daquele que a Autoridade Fiscal entende correto não implica em preenchimento da EFD Contribuições com “informações inexatas, incompletas ou omitidas”. Quando muito, há uma transposição de valores entre um campo e outro, o que não enseja a imposição de multa por prestação de informação inexata, tal como pretendido pela Fiscalização.

Nesse sentido, é indevida a imposição de multa por entrega de EFD-Contribuições com informações inexatas pretendida pela Autoridade Fiscal.

C.2. Da ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa Não há como pretender a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte.

Justamente por essa razão é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, e, em razão disso, o Auto de Infração deve ser cancelado também com relação a esse ponto.

III - PEDIDO Requer que se julgue procedente a impugnação para reconhecimento integral do direito creditório e deferimento total dos pedidos de restituição e de compensação formulados.

Por cautela, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na impugnação, em especial o laudo de auditoria de revisão dos procedimentos fiscais adotados pela Impugnante.

A Impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/01/2018 a 31/03/2018 DIREITO CREDITÓRIO.COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

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

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 31/01/2018 a 31/03/2018 MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Constatado que os fatos, comprovadamente ocorridos, subsomem-se ao dispositivo legal que prevê a infração tributária, impõe-se a aplicação da multa correspondente, independentemente da intenção do agente.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. NORMA COMPLEMENTAR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária, devem ser seguidas pelas Autoridades Fiscais.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/2018 a 31/03/2018 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou PROCESSO 17830.726228/2022-77 ACÓRDÃO 105-010.884 – 4ª TURMA/DRJ05

relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM NO MERCADO INTERNO. DIREITO DE CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DO BEM ADQUIRIDO.

Ante a ausência de previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorrido na aquisição de bens no mercado interno, o crédito apurado, no caso, decorre da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

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 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS.

A apuração do crédito presumido do artigo 56 da Lei nº 12.350, de 2010, é vedada pelo seu § 1º quanto às aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrialize produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

EMPILHADEIRAS. CRÉDITO. INEXISTENTE.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Geram direito à apropriação de créditos não cumulativos a aquisição de bens com alíquota zero que tenham sido objeto de cobrança concentrada das contribuições, em etapa anterior da cadeia econômica, para ser utilizado como insumo no processo produtivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/01/2018 a 31/03/2018 PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO.

MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

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

RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO.....	4
I – FATOS.....	4
II – INSUBSISTÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS	7
PARTE A – CRÉDITOS PRESUMIDOS DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS	7
A.1. Breve contextualização das atividades realizadas pela Recorrente que geram direito a créditos presumidos de PIS e de COFINS	7
A.2. Breves comentários introdutórios sobre os créditos presumidos glosados	8
A.3. A indevida glosa dos créditos presumidos previstos pela Lei 12.058/2009.....	9
A.3.1. O direito da Recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 34 da Lei 12.058/2009	9
A.3.2. O devido controle de créditos presumidos por parte da Recorrente	13
A.4. A indevida glosa dos créditos presumidos previstos pela Lei 12.350/2010.....	14
A.4.1. O direito da Recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 55 da Lei 12.350/2010	14
A.4.2. O direito da Recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 56 da Lei 12.350/2010	17
A.4.3. O devido controle de créditos presumidos por parte da Recorrente	21
PARTE B – O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO	23
B.1. Comentários introdutórios acerca da sistemática adotada para a apresentação de argumentos de defesa	23
B.2. A possibilidade de apropriação de crédito na aquisição de insumos por parte da Recorrente	25
B.2.1. A correta interpretação do conceito de insumo à luz do Recurso Especial 1.221.170/PR	25
B.2.2. Comentários introdutórios quanto às atividades da Recorrente que envolvem a aquisição de bens e serviços como insumo	28
B.2.3. A possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de bens adquiridos pela Recorrente	29
B.2.4. A possibilidade de apropriação de créditos de serviços de cross docking	30
B.2.5. A possibilidade de apropriação de créditos de serviços de repaquetização	34
B.2.6. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de monitoramento portuário	35
B.2.7. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a diárias	37
B.2.8. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados à locação	38
B.2.9. Créditos calculados sobre despesas com imóvel utilizado para armazenagem	42
B.2.10. A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de outras naturezas	43
B.3. A legitimidade de apropriação de créditos atrelados à aquisição de bens utilizados como insumos e destinados à revenda adquiridos à alíquota zero	47
B.3.1. Esclarecimentos introdutórios acerca dos itens glosados pela Fiscalização.....	47
B.3.2. A possibilidade de apropriação de créditos na hipótese de aquisição de produto sujeito ao regime monofásico	48
B.3.3. A correta interpretação da legislação de regência: possibilidade de apropriação de créditos na hipótese de aquisição à alíquota zero	51
B.4. A legitimidade de apropriação de créditos em relação aos diversos fretes contratados pela Recorrente	54
B.4.1. A pertinência e relevância dos diversos fretes contratados pela Recorrente ao desenvolvimento dos seus negócios e o direito ao crédito do frete na operação de venda	54
B.4.2. A possibilidade de apropriação de crédito com serviços de frete independentemente do produto transportado	57
B.5. A inexistência de vedação legal ao aproveitamento de créditos extemporâneos	58
C.6. A correta classificação dos créditos apurados na devolução de vendas	62
PARTE C – DISCUSSÕES ADICIONAIS E SUBSIDIÁRIAS	63
C.1. Da multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas	63
C.2. Da ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa	65
III – PEDIDO.....	67

É o relatório.

VOTO

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

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

Preliminar

Embora a Recorrente não tenha suscitado, em tópico próprio, preliminar de nulidade, sustenta a existência de vício de motivação no lançamento, o qual, a seu ver, ensejaria a nulidade do Auto de Infração. Requer, ainda, a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de violação ao seu direito de defesa, bem como o reconhecimento da nulidade da parcela da autuação, por ausência de fundamentação e consequente cerceamento do direito de defesa.

Sobressai daí a imposição à Administração Tributária, por meio de atividade vinculada, de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a.

O ônus da prova quanto à motivação da subsunção do fato à norma tributária é do fisco, a quem compete a tarefa de provar e justificar (motivar), de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária no caso concreto.

A ausência de tal fundamentação implica a descaracterização da cobrança de tributo, que passa a ser uma simples e ilegal agressão ao patrimônio do particular e, portanto, nula de pleno direito¹⁸. Afinal, é por demais evidente que, sem a devida fundamentação, a Recorrente tem seu direito de defesa cerceado.

Assim, a Recorrente requer, desde já, o reconhecimento da nulidade dessa parcela da autuação por ausência de fundamentação e por consequente cerceamento de defesa.

No entanto, ao contrário do alegado pela Recorrente, a autoridade fiscal apresentou, de forma clara e suficiente, a motivação que fundamentou as glosas. Com efeito, os Autuantes consignaram que parte dos serviços objeto da controvérsia não se amoldam ao conceito de insumo, à luz dos critérios estabelecidos no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, e no art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

A motivação adotada pela autoridade fiscal foi, portanto, expressamente indicada no Auto de Infração, permitindo à Recorrente conhecer as razões que embasaram a exigência e exercer, de forma plena, o seu direito de defesa. Tanto é assim que a Recorrente apresentou argumentos específicos e detalhados para impugnar os fundamentos das glosas.

Nesse contexto, a mera discordância da Recorrente quanto aos fundamentos adotados pela fiscalização não se confunde com ausência ou insuficiência de motivação. A motivação do lançamento não pressupõe a concordância do sujeito passivo com as razões apresentadas pela autoridade fiscal, mas tão somente que sejam explicitados os fatos e fundamentos jurídicos que embasaram a exigência, de modo a possibilitar o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que, no caso, foi devidamente observado.

Dessa forma, estando suficientemente explicitadas as razões que ensejaram as glosas e demonstrado que a Recorrente delas teve plena ciência, não há que se falar em vício de motivação ou em prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Por essas razões, rejeito as alegações de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida.

MÉRITO

PARTE A – DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

A indevida glosa dos créditos presumidos previstos pela Lei 12.058/2009 - O direito da recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 34 da Lei 12.058/2009

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:

22. Os produtos contantes no art. 1º, XIX, alíneas "a" e "c" da lei 10.925/2004, mencionado no *caput* do art. 34 da lei 12.058/2009, e que, portanto, permitem o desconto de créditos presumidos na aquisição estão listados abaixo:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO TABELA NCM
02.01	Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas.
02.02	Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.
0206.10.00	02.06 Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalgar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas. - Da espécie bovina, frescas ou refrigeradas
0206.2	02.06 Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalgar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas. - Da espécie bovina, congeladas
0210.20.00	02.10 Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas (fumadas); farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas. - Carnes da espécie bovina
0506.90.00	05.06 Ossos e núcleos córneos, em bruto, desengordurados ou simplesmente preparados (mas não cortados sob forma determinada), acidulados ou degelatinados; pós e desperdícios destas matérias. - Outros
0510.00.10	0510.00 Âmbar-cinzentos, castóreo, algália e almíscar; cantáridas; bÍlis, mesmo seca; glândulas e outras substâncias de origem animal utilizadas na preparação de produtos farmacêuticos, frescas, refrigeradas, congeladas ou provisoriamente conservadas de outro modo. Pâncreas de bovino
1502.10.1	15.02 Gorduras de animais das espécies bovina, ovina ou caprina, exceto as da posição 15.03. 1502.10 - Sebo - Bovino
02.04	Carnes de animais das espécies ovina ou caprina, frescas, refrigeradas ou congeladas.
0206.80.00	Miudezas comestíveis de ovinos e caprinos contidas no seguinte item: 02.06 Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalgar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas. - Outras, frescas ou refrigeradas

Segundo a recorrente, os Agentes Fiscais partem do pressuposto de que, ao mencionar a proibição do crédito àquele que “industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM”, o legislador teria tido por intenção proibir o crédito às pessoas jurídicas que empregassem como insumo os bens classificados nos itens 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

Contudo, entende que a vedação ao crédito é para aqueles que comercializam 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. A interpretação pretendida pelas Autoridades Fiscais implicaria em reconhecer que existe, dentro de um mesmo dispositivo legal, a concessão ao crédito presumido e uma posterior vedação ao mesmo crédito presumido, e, caso adotada, nenhum contribuinte jamais teria direito ao crédito presumido previsto para os itens 02.01, 02.02 e 02.04, já que o crédito é conferido àquela pessoa que empregar esses itens na industrialização de um terceiro produto.

Afirma que “industrializar” engloba qualquer operação que “modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, e o que o legislador pretende é vedar, no caso dos itens 02.01 e 02.02 discutidos nos presentes autos, a compra e a posterior venda de bens sob o mesmo código NCM.

Em termos práticos, isso significa que a Recorrente calcula o crédito presumido dos produtos adquiridos nas posições 02.01 e 02.02 na proporção das receitas de venda dos produtos classificados nas posições 16.01, 16.02 e 19.02 – dentre os quais se enquadram os hambúrgueres, que foram utilizados pelo Agente Fiscal para a glosa da totalidade dos créditos apropriados na aquisição de carnes bovinas.

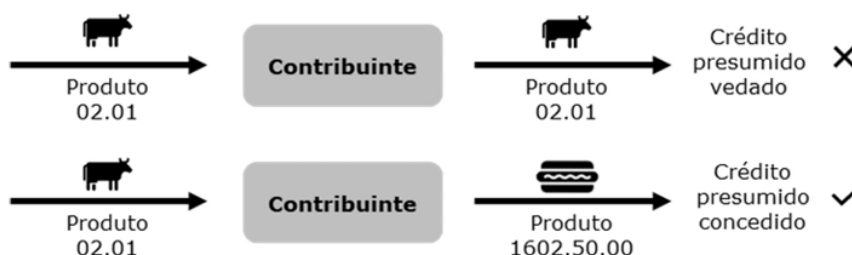
Ao julgar a impugnação a DRJ, pontuou que “os produtos classificados nos códigos 01.02 e 01.04 da NCM são “NT” (não tributável), ou seja, não estão no campo de incidência do IPI, por não se submeterem a qualquer processo de industrialização.

Classificam-se na posição 01.02 os “animais vivos da espécie bovina”, e na posição 01.04, os “animais vivos das espécies ovinas e caprina”. Tal argumento não infirma a argumentação da Recorrente, porquanto os produtos adquiridos pela Recorrente são aqueles previstos no código NCM 02.01 e 02.02. 41. Assim, sob qualquer ângulo que se analise, os fundamentos empregados pela Fiscalização não são suficientes a embasar a glosa dos créditos presumidos registrados na aquisição de carnes de origem bovina. É imperioso, portanto, que se reconheça o direito creditório da Recorrente em relação a esses valores.

Portanto, a recorrente defende de forma alguma o crédito presumido seria vedado à pessoa jurídica que adquire carne bovina in natura ou congelada (02.01 e 02.02 do NCM) e, após operação de industrialização, vende hambúrgueres classificados no código 1602.50.00 ou quaisquer outros produtos não enquadrados diretamente nos itens 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

35. De forma alguma o crédito presumido seria vedado para a pessoa jurídica que adquire carne bovina *in natura* ou congelada (02.01 e 02.02 do NCM) e, após operação de industrialização, vende hambúrgueres classificados no código 1602.50.00 ou quaisquer outros produtos não enquadrados diretamente nos itens 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

36. Em termos gráficos, teríamos o seguinte cenário:



37. Nesse sentido, o fato de a Recorrente comercializar hambúrgueres não impede que a Recorrente aproveite os créditos presumidos concedidos pelo caput do artigo 34 da Lei 12.058/2009. Pelo contrário: essa operação é justamente aquela para a qual o legislador pretendeu conceder o crédito presumido!

No entanto, ao julgar a impugnação a DRJ, pontuou que “os produtos classificados nos códigos 01.02 e 01.04 da NCM são “NT” (não tributável), ou seja, não estão no campo de incidência do IPI, por não se submeterem a qualquer processo de industrialização. Classificam-se na posição 01.02 os “animais vivos da espécie bovina”, e na posição 01.04, os “animais vivos das espécies ovinas e caprina”.

Nesse sentido, a DRJ reiterou que a vedação prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, jamais poderia destinar-se àqueles 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, tal como entende a recorrente.

Uma simples consulta à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI evidencia, por exemplo, que os produtos classificados nos códigos 01.02 e 01.04 da NCM são “NT” (não tributável), ou seja, não estão no campo de incidência do IPI, por não se

Conforme demonstrado pela DRJ, a recorrente não contestou a afirmação dos Auditores da RFB de que a empresa adquiriu carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 da NCM e as industrializou. Logo, enquadra-se no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058, de 2009, que veda a apuração de crédito presumido para essa situação, bem como no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, que exclui as carnes em tela da aplicação dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

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.

§ 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) (...)

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.

Nesse sentido, alinho-me ao entendimento da DRJ, tendo em vista que a recorrente não refutou a afirmação dos Auditores de que não teriam sido adquiridos bois vivos nos períodos, fato que, por si só, já evidencia que a Contribuinte não faz jus ao crédito presumido do caput do art. 5º da IN RFB 977, de 2009. Também não refutou a afirmação do Fisco de que nº 1º trimestre de 2018 não houve qualquer exportação de bens listados no caput do artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009.

Foram ainda glosados os créditos presumidos relativos à aquisição de carnes previstos no art. 6º da IN RFB nº 977 (art. 520 da IN RFB nº 1.911, de 2019), porque esse crédito era vedado na situação da Contribuinte.

Veja-se que o parágrafo único do art. 6º da IN RFB nº 977, de 2009, expressamente veda a apropriação dos créditos presumidos às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º, quais sejam, pessoas jurídicas que industrializem bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, que é exatamente o caso da Autuada.

Isso porque o §1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, veda 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, ou seja, que os utiliza como matéria prima no processo produtivo.

Nesse sentido, transcrevo a ementa da Solução de Consulta nº 46 - Cosit, de 17 de janeiro de 2017, vinculante no âmbito da RFB:

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.

Ademais, no presente caso, verifica-se que a recorrente adquiriu carnes bovinas das posições 02.01 e 02.02 e as utilizou como matéria prima dos hamburques que industrializou. Além disso, os Auditores da RFB também constataram que, em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), a recorrente não adquiriu bovinos vivos e não exportou qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, classificados 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. Logo, não ocorreu a condição prevista no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009.

Nesse sentido, destaca-se o entendimento adotado no Acórdão nº 3301-012.892, de relatoria do Conselheiro Dr. José Adão Vitorino de Moraes, cuja ementa transcrevo a seguir:

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).

Assim, em pese o esforço da recorrente, a vedação do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 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.

Portanto, mantenho as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

O devido controle de créditos presumidos por parte da Recorrente

A recorrente reitera que na Informação Fiscal a Fiscalização expressamente assume não ter identificado qualquer operação de exportação que pudesse gerar o direito ao crédito presumido previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, e no artigo 5º da IN RFB nº 977, de

2009. O fundamento legal utilizado pela Autoridade Fiscal para a glosa da totalidade do crédito presumido da Lei nº 12.058, de 2009, foi o artigo 34 (e, portanto, artigo 6º da IN 977, de 2009).

A recorrente reitera que o artigo 14 da IN RFB nº 977, de 2009, suscitado pelos Agentes Fiscais para justificar a incorreção dos procedimentos adotados pela Autuada, apenas impõe a exigência de controle de estoque aos beneficiários do crédito presumido previsto no artigo 5º da mesma IN, e uma vez que as glosas ora em litígio referem-se exclusivamente a créditos presumidos apropriados nos termos do artigo 6º da IN RFB nº 977, de 2009, é inaplicável o dispositivo infralegal suscitado pelas Autoridades Fiscais.

Segundo a recorrente, estaria obrigada ao controle segregado dos créditos da não cumulatividade e dos créditos presumidos, nos termos do artigo 15 da IN RFB nº 977, de 2009, o que foi devidamente observado; e, ainda que assim não fosse, a verdade é que o mero descumprimento de obrigação acessória não daria ensejo à glosa integral dos créditos presumidos, quando muito seriam aplicáveis as multas devidas por descumprimento de obrigação acessória, sequer suscitadas pelas Autoridades Fiscais.

Sendo as glosas dos presentes autos referentes exclusivamente a créditos presumidos apropriados nos termos do artigo 6º da IN 977/2009 (e artigo 34 da Lei 12.058/2009), é inaplicável o dispositivo infralegal suscitado pela Autoridade Fiscal (cabível apenas para o crédito presumido do artigo 33 da Lei 12.058/2009 e artigo 5º da IN 977/2009).

Em verdade, a Recorrente estaria obrigada apenas ao controle segregado dos créditos da não cumulatividade e dos créditos presumidos, nos termos do artigo 15 da IN 977/2009, o que foi devidamente observado pela Recorrente. Ainda que assim não fosse, a verdade é que o mero descumprimento de obrigação acessória não daria ensejo à glosa integral dos créditos presumidos. Quando muito, seriam aplicáveis as multas devidas por descumprimento de obrigação acessória, sequer suscitadas pela Autoridade Fiscal.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, as glosas em litígio não se referem exclusivamente a créditos presumidos apropriados nos termos do artigo 6º da IN RFB nº 977, de 2009. Foram também glosados créditos presumidos apropriados nos termos do art. 5º da IN RFB nº 977 (art. 513 da IN RFB nº 1.911, de 2019), em virtude de a Contribuinte não ter adquirido bovinos vivos e não ter exportado qualquer dos produtos listados no caput do art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009. O artigo 14 da IN RFB nº 977, de 2009, determina que as pessoas jurídicas mencionadas no art. 5º da referida IN 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.

Já o artigo 15 da mesma IN RFB nº 977, de 2009, estabelece que 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. Os créditos presumidos de que trata a IN RFB nº 977, de 2009, devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

No entanto, em que pese o esforço da recorrente, verifica-se que ela não cumpriu a obrigação estabelecida no art. 14 da IN RFB nº 977, de 2009, tampouco procedeu à segregação das aquisições de bovinos vivos. Todavia, ao contrário do alegado pela recorrente, as glosas dos créditos presumidos previstos na Lei nº 12.058, de 2009, não decorreram do descumprimento da referida obrigação acessória, mas, sim, dos motivos expostos no tópico anterior.

O direito da recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 55 da Lei 12.350/2010

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, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 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.

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.

Assim, no que se refere ao crédito presumido previsto no art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, a recorrente incorreu na vedação estabelecida no parágrafo único do referido dispositivo, posteriormente mantida pelo inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB nº 1.911, de 2019. Isso porque realizou operações de venda de bens classificados nas posições 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, expressamente relacionados nos incisos I a III do caput do art. 2º da mencionada Instrução Normativa.

A recorrente defende-se sob o argumento de que o parágrafo único do artigo 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, apenas veda que a pessoa jurídica que venda os bens elencados nos itens I a III do artigo 2º à pessoa jurídica que produzirá os bens destinados à exportação se aproprie dos créditos. Logo, não é a Impugnante, no papel de produtora de bens 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, que estará impedida de apropriar-se dos créditos presumidos na venda de itens no mercado interno, mas apenas eventual pessoa jurídica que a ela venda os produtos elencados nos itens I a III do artigo 2º.

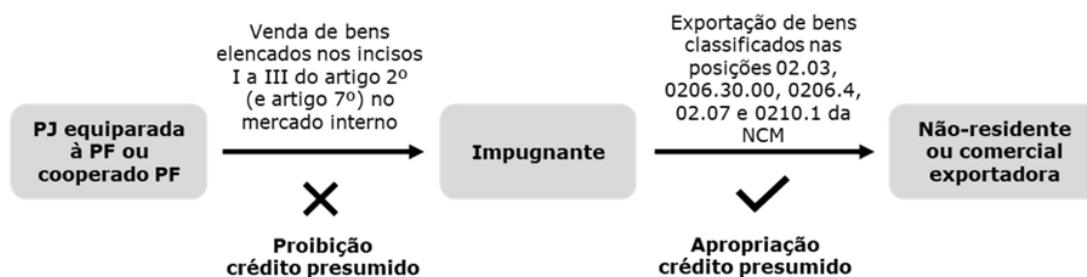
Sustenta a recorrente que intenção do legislador ordinário era esclarecer que é apenas a pessoa jurídica que efetivamente produz o bem que será exportado que fará jus ao crédito presumido. Deste modo, o § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350/10 veda o direito ao crédito presumido às pessoas jurídicas do § 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, a recorrente reitera que “ao contrário do que quer fazer crer a Autoridade Fiscal, o fato de a Recorrente revender bens elencados nos incisos I a III do artigo 2º da IN 1.157/2011 não tem o condão de retirar o direito ao crédito presumido a que faz jus na aquisição de insumos elencados no artigo 7º da IN 1.157/2011 para a produção e exportação de bens classificados nos itens 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM. Assim, a glosa pretendida pela Fiscalização é insubsistente também nesta parcela”.

52. Tanto é assim que os itens elencados no artigo 7º – e cuja aquisição confere o direito ao crédito presumido à produtora de bens classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM para exportação – são precisamente os mesmos itens do artigo 2º. Confira-se:

Art. 7º	Art. 2º
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;	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 ;	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.	III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e

56. Como se vê, o §5º 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 (i.e., às pessoas jurídicas no papel da Recorrente). Graficamente teríamos o seguinte cenário:



Ou seja, 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.

No entanto, no presente caso, verifica-se que a recorrente não utilizou como insumo os bens elencados nos incisos I a III do artigo 2º da IN RFB nº 1.157, de 2011. Revendeu bens classificados nas posições NCM 01.03, 01.05 e 10.05 e no código 23.09.90, conforme demonstrado DRJ, “fato não contestado na impugnação. E se os bens adquiridos foram revendidos, não há sequer como considerar que houve a aquisição de insumo”.

Assim, alinho-me ao entendimento da DRJ, tendo em vista que o art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011, expressamente prevê a possibilidade de desconto do 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”. Trata-se, portanto, de hipótese distinta daquela disciplinada pelo art. 5º da mesma Instrução Normativa, dispositivo que fundamentou a glosa ora em discussão.

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.

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

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso quanto ao capítulo supracitado.

O direito da recorrente ao crédito presumido previsto no artigo 56 da Lei 12.350/2010

Segundo a recorrente, como desde 2013 a revenda de suínos e aves vivos não é mais hipótese de vedação à apropriação do crédito presumido, em face da redação dada ao artigo 56 pela Lei nº 12.839, de 2013, mas apenas a revenda dos produtos trazidos em seu caput, a acusação fiscal somente poderia decorrer do fato de a Autuada industrializar produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05.

O cenário que se tem, portanto, é que a legislação atualmente 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. 66. Nesse sentido, a acusação fiscal nos presentes autos apenas poderia se direcionar ao fato de que a Recorrente industrializa produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (i.e., não é mais aplicável a alegação de que a Recorrente não faria jus ao crédito presumido em relação à revenda de animais suínos e aves vivos).

Esse fato, todavia, não implica a completa impossibilidade de apropriação de créditos em relação a qualquer aquisição de itens classificados nos códigos 02.03,

0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1 e 0210.99.00, que fariam jus ao crédito presumido.

A despeito de a Recorrente adquirir e empregar os itens mencionados no caput do artigo 6º na industrialização e preparação dos seus produtos, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não faria jus ao desconto dos créditos presumidos por ter se verificado, no caso concreto, o enquadramento na “vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo”.

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]

Dessa forma, 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, não tendo qualquer relação com a revenda de desses, bem como a vedação do § 1º do art. 56 referir-se à pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

Assim, 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.

O devido controle de créditos presumidos por parte da Impugnante

Os Auditores Fiscais informam que a Autuada foi intimada a explicar a respeito do controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB nº 1.157, de 2011, art. 13 (IN RFB nº 1.911, de 2019, §§ 8º e 9º do art. 501), tendo respondido ser impossível segregar as aquisições.

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela legislação, IN RFB nº 1.157/2011, art. 13 (IN RFB nº 1.911/2019, §§ 8º e 9º do art. 501), simplesmente resolveu não cumpri-la.

A IN 1.157/2011 foi editada por expressa atribuição da Lei nº 12.350/2010, art. 55,

§10, acima transcrito. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, também o crédito presumido relativo ao art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011 (IN RFB nº 1.911/2019, art. 523) dos meses de janeiro, fevereiro e março não é passível de apropriação.

Assim, intimada a informar como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos, vendas destes produtos ao exterior e ao mercado interno, e quais as contas contábeis que foram utilizadas em cumprimento às determinações da IN RFB nº 1.911, de 2019, a recorrente respondeu que não há como segregar as aquisições previstas na IN RFB nº 1.157, de 2011.

Nesse sentido, a DRJ entendeu que o descumprimento da obrigação acessória é um óbice ao cômputo do crédito presumido, mas dele não decorreram as glosas dos créditos presumidos da Lei nº 12.350, de 2010, e IN RFB nº 1.157, de 2011 (IN RFB nº 1.911, de 2019).

Por outro lado, a Recorrente reitera que “não só demonstrou a existência de controle da produção, como também comprovou que os créditos presumidos foram estornados da apuração do PIS e da COFINS nas hipóteses em que os insumos foram revendidos ou foram empregados em produção destinada à comercialização doméstica”.

A verdade é que a conduta adotada pela Fiscalização de glosar os créditos presumidos apropriados pela Recorrente é desprovida de base legal. Conforme já mencionado, quando muito, a inexistência de observância de obrigação acessória poderia ensejar a imposição de penalidade pecuniária, mas não a perda do direito ao crédito presumido.

Assim, tendo em vista a insubsistência da postura adotada pela Autoridade Fiscal em relação à glosa dos créditos presumidos apropriados nos termos do artigo 5º da IN 1.157/2011, é imperioso o reconhecimento do direito creditório.

No entanto, como já analisado, as glosas relativas ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 1.157, de 2011, foram motivadas pelo fato de a recorrente ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo (vedação mantida no inciso I do § 2º do art. 523 da IN RFB nº 1.911, de 2019), uma vez que realizou operação de venda de bens das posições 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90, listados nos incisos I a III do caput do art. 2º.

Ademais, em relação às glosas do crédito presumido previsto no art. 6º da IN RFB nº 1.157, de 2011 (art. 526 da IN RFB nº 1.911, de 2019), as glosas foram motivadas por ter a recorrente incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, uma vez que está enquadrada como pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições

01.03 e 01.05 da NCM, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010.

Por todo o exposto, mantém-se a glosa dos créditos presumidos.

Conclusão: indevida glosa dos créditos previstos pela Lei 12.350/2010 e do crédito atrelado aos insumos para ração

A recorrente reitera que “é de se reconhecer o direito integral aos créditos presumidos cuja apropriação é autorizada pelos artigos 55 e 56 da Lei 12.350/2010. Nesse sentido, todos os créditos apropriados pela Recorrente com suporte nestes dispositivos devem ser reconhecidos.

Ou seja: diversamente do que aponta a Autoridade Fiscal, a Recorrente faz jus ao crédito presumido apropriado em relação aos produtos classificados na posição 12.01 e 2309.90, na medida em que atrelado a operações de exportação de mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

Ainda assim, o entendimento adotado pela Fiscalização de glosar integralmente os créditos apurados pela Recorrente em relação à aquisição de produtos classificados nos códigos 12.01 e 23.09.90 da NCM é equivocado. Nesse sentido, também não subsiste a postura adotada pela Fiscalização neste ponto.

No entanto, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, não lhe assiste razão, uma vez que não atendia às condições estabelecidas na legislação para a apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 12.350, de 2010. Com efeito, a Recorrente realizou operações de venda de bens classificados nas posições 01.03, 01.05, 10.05 e 23.09.90 da NCM, além de estar enquadrada como pessoa jurídica que industrializa bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

PARTE B - AJUSTES DE ACRÉSCIMO E DE REDUÇÃO QUESTIONADOS PELO FISCO

Dos créditos na aquisição de ferramentas e instrumentos de medição

A Recorrente sustenta, em síntese, que a Autoridade Fiscal glosou créditos relacionados à aquisição de instrumentos de medição e ferramentas, sob o fundamento de que tais itens não se caracterizariam como insumos. Reitera, contudo, que, “diversamente do que alega a fiscalização, os instrumentos de medição são essenciais dentro do contexto operacional da Recorrente e diante dos produtos por ela fabricados”.

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.

A DRJ, por sua vez, cita o Parecer Normativo COSIT n. 5º de 2018 para afastar expressamente as ferramentas e aparelhos de medição da categorias de insumos.

Todavia, por mais uma vez, a falha na argumentação consiste em desconsiderar as especificidades do processo produtivo da Recorrente, que demanda a manutenção, reparos e medições da categoria de insumos.

Ressalta-se que os ambientes em que os produtos ficam armazenados e os veículos, contêineres e carretas em que são transportados devem ter atento monitoramento da temperatura. E é justamente nesses cenários que os instrumentos de medição, assim como as suas partes e peças, enquadram-se como elementos de suma relevância às atividades da Recorrente.

No entanto, 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)

Dessa forma, a partir da planilha elaborada pela fiscalização, verifica-se 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, o que permitem a conclusão de que atendem os requisitos de essencialidade e relevância para a atividade produtiva da recorrente.

No mesmo sentido do entendimento adotado por este Colegiado no Acórdão nº 3202-001.954, voto por reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes dos dispêndios com instrumentos medidores e termômetros.

A possibilidade de apropriação de créditos 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:

*o recebimento de cargas paletizadas pelo prestador e o descarregamento dos caminhões estacionados no estabelecimento do prestador e

*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.

A possibilidade de apropriação de créditos de serviços de repaletização

No que concerne o serviço 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 Relator 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.

A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de monitoramento portuário

Segundo a recorrente, os serviços portuários são essenciais e de suma relevância para a consecução das suas atividades. Consistem no fornecimento de energia elétrica para a manutenção da temperatura dos contêineres e no monitoramento do ambiente adequado durante o período de armazenagem da carga no respectivo terminal portuário, com o intuito de viabilizar o transporte marítimo (importação, exportação) de mercadorias refrigeradas.

Além disso, 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.

Veja-se que, não fossem os serviços portuários disponíveis para a manutenção de ambiente adequado para produtos sensíveis como os vendidos pela Recorrente, não seria possível à Recorrente a comercialização dos seus alimentos no mercado externo.

Sendo a Recorrente pessoa jurídica que auferir receita com a venda de produtos e mercadorias no mercado externo, é evidente que os dispêndios portuários são relevantes e essenciais à consecução das suas atividades e à performance dos seus negócios.

Daí se infere que o direito ao crédito exsurge não só da 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. Com isso, tem-se o creditamento resguardando tanto pelo inciso II quanto pelo inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833 e 10.637.

Ora, como se vê, as cortes administrativas reconhecem que as despesas portuárias são necessárias para o envio da mercadoria e para a continuidade das atividades fabris, de forma que essenciais e relevantes às atividades das produtoras que auferem receita a partir da exportação das suas mercadorias.

No entanto, alinho-me ao entendimento da DRJ, “somente as despesas de armazenagem suportadas pelo vendedor dos bens industrializados podem dar origem a créditos, não sendo lícito estender o significado do termo armazenagem para abarcar despesas outras, que são cobradas isolada e independentemente da armazenagem”. Ressalte-se que a despesa com armazenagem compreende estritamente a guarda de mercadorias, não se incluindo neste conceito serviços portuários diversos.

Nesse sentido, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, a interpretação a ser dada ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não pode ser ampliada para possibilitar o

direito ao crédito sobre gasto que não está legalmente definido. Enfim, tais despesas não se confundem com despesas com armazenagem, essas, sim, passíveis de gerarem o crédito pretendido.

Monitoramento/fornecimento de energia são serviços posteriores à finalização do processo de produção, razão pela qual não são considerados insumos, não sendo possível a apropriação de créditos do PIS e da Cofins com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, incabível a apuração dos créditos sobre os gastos com o monitoramento portuário.

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 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 de monitoramento portuários.

A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a diárias

No item “V.III.1.2.1.1 Ajustes de Acréscimo – Janeiro/2018” da Informação Fiscal, os Autuantes informam que foram glosados dispêndios com a descrição genérica “Diária”, visto que não há como se saber de que se trata. Os Autuantes também não vislumbraram a possibilidade de algum tipo de diária integrar o processo produtivo como insumo. As parcelas glosadas estão discriminadas no arquivo ITEM 23 01 2018 – GLOSAS DOS AJUSTES à folha 178, com os dados sobre os ajustes de acréscimos da EFD-Contribuições (M110 e M510).

Em sua defesa, a recorrente alega que são dispêndios diretamente vinculados às atividades da empresa, incorridos quando há atrasos em coletas ou entregas pelo embarcador ou destinatário, remunerando a permanência do motorista, carreta e cavalo mecânico enquanto aguardam no local. Sendo a mercadoria da Impugnante sensível a mudanças climáticas, pode ocorrer de o transportador ter de permanecer com a mercadoria refrigerada ou congelada por um prazo maior do que o previsto para a descarga, e esse valor acaba por integrar os dispêndios com frete, afinal o pagamento da “diária” é imposto pelo art. 11, § 5º, da Lei da Estadia (Lei nº 11.442).

Como já mencionado, a Recorrente trabalha com grande volume de operações de venda. As diárias são dispêndios incorridos quando há atrasos em coletas ou entregas pelo embarcador ou destinatário, remunerando a permanência do motorista, carreta e cavalo mecânico enquanto aguardam no local. Sendo a mercadoria da Recorrente sensível a mudanças climáticas, pode ocorrer de o transportador ter de permanecer com a mercadoria refrigerada ou congelada por um prazo maior que o previsto para a descarga.

Nesse sentido, verifica-se que também são os legítimos os créditos descontados sobre despesas com serviços de inspeção de carga e com diárias.

Inicialmente a recorrente destaca que a hipótese de creditamento prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, se relaciona ao bem locado ou comprado, e em sua relevância e essencialidade na atividade econômica do contribuinte, nada tendo a ver com a relação jurídica que sobre ele recai. Em outras palavras, não é a locação em si que permite o creditamento ao contribuinte, mas a despesa incorrida pelo contribuinte para permitir a fruição do bem utilizado como insumo.

Nos itens a seguir serão detalhadas as glosas contestadas no recurso voluntário.

Locação de uniformes de trabalho

Na Informação Fiscal, os Autuantes consideraram perfeitamente justificado, por exigência da legislação específica, o creditamento quanto à aquisição de uniformes dos funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias e dos manipuladores de alimentos, bem como quanto às operações necessárias para sua higienização. É o que determinam os itens 4.2.7 e 4.6.3 da Resolução RDC nº 216, da ANVISA.

Entretanto, glosaram os créditos apurados sobre os serviços de locação de uniformes, sob a alegação de que inexistente base legal para permitir o creditamento. Afirmaram que

a legislação de regência (inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de conteúdos idênticos) garante o direito ao crédito relativamente apenas a despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.” Logo, o crédito com gastos de locação é permitido para os diversos dispêndios previstos no referido inciso IV, mas não para toda e qualquer locação, não alcançando, portanto, a locação de uniformes.

A recorrente alega que, em uma empresa produtora de alimentos, é essencial que os funcionários estejam com indumentárias higienizadas e adequadas, trocadas diariamente, sendo que o próprio Agente Fiscal reconheceu a relevância e essencialidade do uso dos uniformes às atividades da Impugnante, bem como a sua obrigatoriedade diante de legislação específica sobre o tema. Logo, os dispêndios com a locação também são aptos a gerar o crédito nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

Esta Turma já decidiu sobre a possibilidade de creditamento na locação de uniformes, contudo, o tema sempre retoma a mesma discussão: como 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 insumo, nos termos previsto pelo art. 3º, II, das leis de regência das contribuições.

Seria possível a interpretação de que a locação de uniformes, para adequação sanitária, está intimamente associada à propriedade das peças? Nesse sentido, a obrigação de dar permaneceria com a empresa contratada, uma vez que a prestação de serviço englobaria o fornecimento, a manutenção periódica, a higienização especializada (lavanderia industrial), o reparo e a substituição das peças eventualmente desgastadas.

O tema não encontra definitividade neste Conselho, inclusive no âmbito deste Colegiado. No entanto, uma solução elegante foi proposta pelo Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, tendo em vista que, pela natureza do contrato de locação, não haveria como inseri-lo no contexto de insumo, por não se tratar de aquisição de bem ou de serviço.

Assim, 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.

Esta linha interpretativa equipara-se ao decidido na Súmula CARF nº 244, em que se pacificou o direito ao 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.

(...)

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. (destaquei)

De fato, a súmula expressamente refere-se à aquisição de EPI, contudo, os equipamentos de proteção individual (como luvas, sapatos, óculos, capacetes, máscaras), a bem da verdade, possuem maior intersecção com os uniformes, do que com máquinas e equipamentos, cujos créditos são geralmente admitidos, como guindastes, andaimes, empilhadeiras.

Diante desta reflexão, que não pretende, de maneira nenhuma, esgotar as discussões sobre o tema, voto por reverter as glosas sobre as locações de uniformes, por se tratar de 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.

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.

No entanto, este Colegiado analisou a matéria no recurso voluntário do Processo nº 13369.722252/2020-18 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 Relator 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.

Créditos calculados sobre despesas com imóvel utilizado para armazenagem

O Agente Fiscal questiona créditos atrelados a despesas com IPTU, serviço de armazenagem e “condomínio” (serviço condomínio). Esses valores estão discriminados na planilha de ajuste sob a aba de “aluguel e locação de imóveis” e na aba de aquisições que não integraram a EFD.

A recorrente defende que “esses valores são atrelados a dispêndios incorridos pela Recorrente para armazenagem de produtos em imóveis de terceiros. Quando a Recorrente não dispõe de espaço suficiente para armazenar produtos acabados em centro de distribuição próprio, a Recorrente recorre a espaços pertencentes a terceiros e contrata empresa de logística para a

gestão e administração dos itens armazenados. Sendo a Recorrente empresa do ramo alimentício, é imprescindível o acondicionamento ideal dos produtos”.

A legislação permite, no inciso IX do art. 3º, combinado com o inciso II do art. 15 da Lei 10.833, a apropriação de créditos sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e, caso se trate de armazenagem de matéria prima, a operação também geraria direito a crédito por se tratar de efetivo insumo às suas atividades, nos termos do art. 3º, II, das Lei 10.637 e 10.833. Nesse sentido, sob qualquer perspectiva que se analise, é cabível o desconto de créditos sobre serviços de armazenagem.

Igualmente, sendo as despesas atreladas à locação do imóvel (aqui incluídos o IPTU) incorridas para a armazenagem dos produtos, também gerariam direito a crédito pelo mesmo motivo.

Ainda que assim não fosse, as Leis 10.833 e 10.637, no art. 3º, IV, expressamente permitem a apropriação de créditos decorrentes de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No entanto, a DRJ entendeu que está correto o entendimento da Fiscalização quanto à impossibilidade de aproveitamento de créditos em relação às despesas com IPTU e taxa condominial, tanto por não serem caracterizadas como insumos, como também porque não é possível incluí-las como despesas de aluguéis.

Por outro lado, a recorrente reitera que “o CARF vem reconhecendo a possibilidade de apropriação de créditos relativos a IPTU, taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas”.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO. As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (Acórdão 3402-008.251. Sessão de julgamento de 26/04/2021) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. POSSIBILIDADE. Os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente. (Acórdão 3301-004.483. Sessão de julgamento de 22/03/2018) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. Os

valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

(Acórdão 3301-007.117. Sessão de julgamento de 20/11/2019) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO. As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (Acórdão 3001-001.401. Sessão de julgamento de 13/08/2020)

No entanto, verifica-se que as despesas com imóvel utilizado para armazenagem, os ajustes foram glosados porque a Fiscalizada as descreveu de maneira genérica. Desconhecem-se outras informações. Como exemplo, cite-se a planilha 19 do arquivo ITEM 23 01 2018 – GLOSAS DOS AJUSTES à folha 178, onde as despesas são descritas como “serviço locação galpão”, “serviço de aluguel armazém cereais”, “aluguel armazém frigorificados (TSP)”, dentre outros.

Nesse sentido, nem mesmo com a impugnação e com o recurso voluntário essas informações foram trazidas, inexistindo qualquer detalhamento que permita se afirmar que se trata de armazenagem em operação de venda, cujo crédito seria permitido à luz do inciso IX do artigo 3º, combinado com o inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003, como alega a recorrente. Apenas justificou que recorre a espaços pertencentes a terceiros e contrata empresa de logística para a gestão e administração dos itens armazenados, mas não apresentou elementos comprobatórios do alegado.

Ademais, conforme demonstrado pela DRJ, despesas com armazenagem de matéria prima não geram direito a crédito, pois, diferentemente do que entende a Impugnante, não são caracterizadas como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Tais créditos são tratados taxativamente em inciso específico do referido artigo. A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Quanto às taxas condominiais e as despesas com IPTU, foram glosadas, segundo a DRJ, porque não se subsomem ao conceito de insumo.

Portanto, de acordo com o exposto, conclui-se que está correto o entendimento da Fiscalização quanto à impossibilidade de aproveitamento de créditos em relação às despesas com IPTU e taxa condominial, tanto por não serem caracterizadas como insumos, como também porque não é possível incluí-las como despesas de aluguéis.

No entanto, as despesas periféricas atrelados a serviços de outras naturezas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU e Taxas Condominiais integram o custo de locação e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 19515.720828/2018-43; Acórdão nº 3402-008.251; Redatora Designada Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/04/2021) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO.

DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 11020.904359/2012-88; Acórdão nº 3001-001.401; Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva; sessão de 13/08/2020) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO.

CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO.

NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU das lojas alugadas com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

(Processo nº 19311.720253/2017-74; Acórdão nº 3301-007.117; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 20/11/2019)

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, neste tópico, para afastar as glosas relativas às despesas com taxas condominiais e com IPTU.

A possibilidade de apropriação de créditos atrelados a serviços de outras naturezas

A recorrente afirma que a análise do TVF deixa claro que a Autoridade Fiscal não cumpriu devidamente seu papel de fundamentação, afinal apenas traz conceito genérico de insumos e não discorre o motivo pelo qual todos aqueles itens não se enquadrariam sob o conceito de insumos, o que não permite a mesma saber o motivo pelo qual cada uma das despesas foi glosada.

Assim, a Recorrente requer, desde já, o reconhecimento da nulidade dessa parcela da autuação por ausência de fundamentação e por consequente cerceamento de defesa.

Na remota hipótese em que assim não se entenda, passa a Recorrente a tecer breves comentários quanto aos créditos glosados. A Recorrente ressalta que diversos dos itens questionados são abordados em outros tópicos da presente defesa (e.g., fretes e carretos, locação de empilhadeiras, serviço de monitoramento de energia portuária,

Tendo em vista a quantidade de dispêndios questionados sem nenhuma fundamentação por parte da Autoridade Fiscal, a Recorrente sintetizou no quadro abaixo, de forma exemplificativa, o emprego de determinados serviços dentro do seu contexto operacional:

Descrição do serviço	Emprego dos serviços no contexto operacional da Recorrente
SERVICO CONTAINER HANDLING EXPORTACAO	Os serviço é considerado um elemento ligado indiretamente a atividade da Recorrente para fins de exportação.

SERV MONITORAMENTO ENERGIA PORTUARIA	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.
SERV AGRO COLETA E TRANSP DE ANALISES	Contratação de serviço a realização de testes físicos, químicos e outros testes analíticos de todos os tipos de materiais e de produtos, incluindo: - testes no campo da higiene alimentar, inclusive relacionados à produção de alimentos para animais.
SERVICO GUINDASTE 14 TON; SERVICO GUINDASTE 7 TON; SERVICO GUINDASTE 60 TON; SERVICO GUINDASTE 30 TON;	O serviço especializado de guindastes consistindo no içamento e movimentação de carga nas fábricas.
SERVICO EMISSÃO CERTIFICADO 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.
SERVICO LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS; SERVICO LOCAÇÃO DE TRANSPALETEIRA; SERV TELEM EMPILHADEIRAS/TRANSPALET; SERVICO ALUGUEL EQUIPAMENTOS OUTROS; SERV BONIFICACAO DISP TRANSPALETEIRA; SERVICO HORA MAQUINA PA CARREGADEIRA; SERVICO LOCAÇÃO DE MAQUINAS	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).
ALUGUEL EQUIPAMENTO TELECOMUNICACAO; SERVICO LOCAÇÃO EQUIP P VIG MONITORADA; SERVICO LOCAÇÃO EQUIPAMENTOS SEGURANCA	Aluguel de equipamentos necessários para a proteção e segurança das instalações da Recorrente.
SERVICO LOC UNIFORME HIGIENIZADO POR KG; SERV INDENIZACAO BATA NORMAL ML BRFO01	Os EPIs, são encaminhados à lavanderia. São gastos decorrentes da manutenção e de limpeza de uniformes obrigatórios utilizados pelos funcionários alocados em centros produtivos. Os uniformes são essenciais para que se cumpra as regras sanitárias na produção de mercadorias de natureza alimentícia.
SERVICO ALUGUEL TANQUE GAS INDUSTRIAL; SERVICO ALUGUEL CILINDRO GAS INDUSTRIAL	O gás industrial é insumo necessário no desenvolvimento das atividades econômicas da Recorrente.
ALUGUEL ARMAZEM FRIGORIFICADOS; (TSP); SERVICO DE ALUGUEL ARMAZEM CEREAIS;	Dispêndios incorridos com armazenagem ensejam direito a crédito nos termos do inciso IX do art. 3º, combinado com o inciso II do art. 15 da Lei 10.833 e do art. 3º, II, das Lei 10.637 e 10.833.
SERVICO DE ALUGUEL CONTAINER	Serviço necessário à armazenagem e à concreção das operações de exportação, hipótese em que também ensejaria crédito por se tratar de dispêndio atrelado ao frete na operação de venda. Em ambos os casos enseja direito a crédito nos termos do inciso IX do art. 3º, combinado com o inciso II do art. 15 da Lei 10.833.
REEMISSÃO BL	Reemissão da Bill of Landing para permitir as operações de importação/exportação, necessárias às
	atividades da Recorrente.

Nesse sentido, a recorrente reiterou que diversos dos dispêndios glosados pela Fiscalização estão relacionados à contratação de serviços essenciais à manutenção da fonte produtora e às atividades da Recorrente. Jamais poderia a Autoridade Fiscal, sem a devida análise das despesas glosadas, ter deduzido que se trataria de dispêndios que não dariam direito a crédito para fins de PIS e de COFINS.

No entanto, de acordo com a DRJ, “como já analisado neste voto, e a despeito de a Impugnante não concordar, a Receita Federal do Brasil não considera a locação de veículos

(empilhadeiras, pá carregadeira, guindastes, caminhões) como insumo – ainda que a Impugnante entenda tratar-se de locação de máquinas. Igualmente, serviços portuários (handling in e out, ova e desova, monitoramento de energia), taxas de iluminação, consultorias, emissão de certificados, vigilância, instalação de ar condicionado, indenizações, aluguel de equipamento de telecomunicação, serviço km rodado, serviços administrativos, serviço de chaveiro, também não fazem parte do processo produtivo da empresa, não podendo gerar créditos da não cumulatividade”.

Como já analisado neste voto, e a despeito de a Impugnante não concordar, a Receita Federal do Brasil não considera a locação de veículos (**empilhadeiras, pá carregadeira, guindastes, caminhões**) como insumo – ainda que a Impugnante entenda tratar-se de locação de máquinas.

Igualmente, serviços portuários (handling in e out, ova e desova, monitoramento de energia), taxas de iluminação, consultorias, emissão de certificados, vigilância, instalação de ar condicionado, indenizações, aluguel de equipamento de telecomunicação, serviço km rodado, serviços administrativos, serviço de chaveiro, também não fazem parte do processo produtivo da empresa, não podendo gerar créditos da não cumulatividade.

Há, ainda, glosas de aquisições com descrições genéricas, como, por exemplo, “serviço adicional” e serviços de locação de máquinas equipamentos – “não há como saber de que máquina se trata (descrição genérica)”. Foram também glosados fretes internos, fretes e carretos não vinculados a operações de venda, fretes não especificados, sem chave de acesso do CT-e, sem dados da conta contábil registrada, sem descrição da conta contábil.

Importante destacar o entendimento aqui exposto, no sentido de que não se trata da locação de veículos a que se refere a Súmula CARF nº 190.

Consultando os precedentes da súmula, entendo 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 bens ora locados 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.

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.

De todo o exposto, voto por reverter as glosas: da locação de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: as: **pá carregadeira, guindastes e transpaleteira**, por se tratar de locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

A legitimidade de apropriação de créditos atrelados à aquisição de bens utilizados como insumos e destinados à revenda adquiridos à alíquota zero

A recorrente reitera que não seria razoável, sob a perspectiva da não cumulatividade, a vedação de apropriação de créditos quando prevista a incidência das contribuições à alíquota zero. Nesse sentido, sob qualquer perspectiva que se analise, resta evidenciada a insubsistência do raciocínio fiscal para sustentar a glosa fundamentada na aquisição à alíquota zero.

A Recorrente já demonstrou que houve equivocado reenquadramento do açúcar pela Autoridade Fiscal e que, em verdade, as vacinas adquiridas estão sujeitas ao regime monofásico, a permitir a apropriação de créditos.

De qualquer forma, a verdade é que, sob qualquer perspectiva, a incidência à alíquota zero não tem o condão de impedir o creditamento efetuado pela Recorrente em relação a quaisquer dos itens questionados pela Fiscalização (e.g., vacinas, queijos, hortaliças, produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM, etc.).

O artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que supostamente embasaria o raciocínio fiscal (já que o próprio Agente Fiscal sequer cita base legal para a glosa dos itens), veda o aproveitamento de créditos em relação a operações não sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS

No entanto, quanto à glosa do açúcar, assim consta da Informação Fiscal:

(...) No caso de aquisição de açúcar, há uma planilha específica, NFe emitente Açúcar, folha 185. A referida planilha apresenta o enquadramento legal de cada item. Em relação aos bens glosados por enquadramento na Lei 10.925, art. 1º, inciso XXII (açúcar), foram, quando possível, identificadas as notas fiscais de venda de terceiros para a BRF, recuperadas do SPED Notas Fiscais, e inseridas estas informações no arquivo de NFe emitente Açúcar. O item 5 da Intimação solicitou a composição (listagem de notas fiscais que compõe os registros) dos registros C191 e C195, consolidados na EFD-Contribuições. Foram listados todos os registros C191 de compra de açúcar, assim como as notas fiscais correspondentes informadas, na planilha Nfe emitente Açúcar do arquivo GLOSAS 01-trim 2018. Saliente-se que foram glosadas as notas fiscais de venda para a BRF cuja NCM indicava as posições da NCM 1701.99.00 ou 1701.14.00, pois foram beneficiadas com alíquota zero. Não houve nenhuma venda do fornecedor CNPJ

47.080.619/0011-99 e 47.080.619/0009-74 de produto classificado na posição da NCM 1701.13.00 para a BRF no período.

Da simples confrontação das informações presentes nas duas planilhas, verifica-se que a contribuinte alterou a NCM dos bens adquiridos para que parecesse que tinham direito a crédito. Porém, verificadas as notas fiscais relativas às vendas, constata-se que todas as vendas foram das NCM beneficiadas com alíquota zero e foram informados com CST 6, relativo à alíquota zero, ficando bem clara a inexistência do direito ao crédito

Assim, diferentemente do que alega a recorrente, não caberia aos autuantes confirmar a correção da classificação fiscal do açúcar feita pelos fornecedores da BRF. Os produtores do açúcar vendido têm pleno conhecimento daquilo que vendem, e utilizaram a classificação que julgaram ser a mais correta. Portanto, a reclassificação fiscal pretendida pela recorrente não tem amparo legal.

Além disso, a recorrente reitera que a alíquota zero não anula a obrigação a tributária – apenas retira seu valor econômico. Nesse sentido, é equivocado dizer que a operação não está sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS: há a incidência das contribuições à alíquota inferior àquela usualmente praticada.

O legislador não pretendeu vedar a apropriação de créditos na hipótese em que a comercialização do bem é desonerada com a incidência do PIS e da COFINS à alíquota zero. Até mesmo porque, em geral, o produto terá sido onerado pelo PIS e pela COFINS em momentos anteriores (e.g., na venda dos insumos aos produtores/industriais), ainda que a comercialização do produto no mercado interno seja desonerada pela aplicação da alíquota zero.

Como sabido, os fabricantes que adquirirem produtos para emprego no seu processo industrial devem verificar se estes cumprem todas as prescrições legais e regulamentares, antes da apropriação dos créditos na escrita fiscal. Assim dispõe o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964, base legal do art. 327 do Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI/2010.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, o documento que acompanhou os produtos adquiridos foi a nota fiscal, e com base nesse documento é que a Autuada calculou os seus créditos. No caso do IPI, por exemplo, na nota fiscal deve constar o imposto destacado, se houver. Uma das prescrições legais referentes à nota fiscal é a obrigatoriedade de indicar a classificação fiscal dos produtos nela constantes, com base na TIPI, informação essencial para apurar o imposto a ser destacado, pois dela depende a definição da alíquota aplicável.

Nesse sentido, alinho-me ao entendimento da DRJ, porque não basta a simples indicação de uma classificação qualquer, para que esteja satisfeita a exigência. Se assim fosse, seria o caso de um mero formalismo sem nenhuma efetividade prática, o que não pode ser o objetivo de uma norma jurídica. Trata-se de elemento essencial da nota fiscal, cuja legislação correlata deve ser aplicada pelo adquirente para examinar a correção da classificação fiscal realizada pelo emitente da nota.

Ou seja, não pode o adquirente simplesmente desconsiderar o código NCM informado pelo emitente da nota fiscal e adotar nova classificação fiscal, que no seu entender melhor se aplicaria ao produto adquirido. Tal pretensão carece de sustentação legal, pois a norma em questão faz referência à verificação de todas as prescrições legais e regulamentares, sem exceção, inclusive a classificação fiscal.

Assim, verifica-se que estão corretas as glosas dos créditos apurados sobre as aquisições de bens sujeitos à incidência com alíquota zero das contribuições, ante a expressa vedação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

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.

A legitimidade de apropriação de créditos em relação aos diversos fretes contratados pela recorrente

No item “V.III.1.3.5 Glosa de fretes contas contáveis (sic)” da Informação Fiscal, os Autuantes informam que foram verificadas várias inconsistências que evidenciaram que a Contribuinte se creditou indevidamente de notas/CTEs. Assim justificaram as glosas:

(...) nos permitiu constatar que a contribuinte apurou créditos de contas relativas a juros com fornecedores; conta de compensação; despesas com aluguéis de televisores; fretes registrados em conta de pagamento de impostos; fretes relacionados a materiais de expediente; contas de malote e correio; produtos adquiridos para revenda em que a contribuinte tentou se creditar dos respectivos fretes em operações de transferência desses produtos; transferência de produtos acabados, quando somente há crédito de produto acabado em operação de venda. As glosas deste item estão na planilha Glosas Fretes Cont. Contáveis, do arquivo GLOSAS 01-trim 2018 e relaciona fretes que não estão vinculados a insumos produtivos (não insumo – onde é computado o valor do frete como parte do custo de aquisição) e/ou frete que não seja de operação de venda. (...).

Na planilha Glosas CTE do arquivo GLOSAS 01-trim 2018 à folha 177 estão listadas as glosas de fretes relativos aos itens glosados ou que tiveram admitido o crédito presumido (item “V.III.1.3.4 Fretes relativos às NBC 1 e 2” da Informação Fiscal).

No item “V.III.1.2 Dos Ajustes de acréscimo” da Informação Fiscal, também foram glosados fretes por não terem sido especificados, por não possuírem chave de acesso do CT-e, sem dados da conta contábil registrada, sem descrição da conta contábil, fretes internos e fretes e carretos não vinculados a operações de venda (arquivo ITEM 23 01 2018 – GLOSAS DOS AJUSTES à folha 178).

Em sua defesa, a recorrente alega que todos os fretes contratados ensejam direito ao crédito, pois para a consecução dos seus negócios contrata fretes de naturezas diversas: frete na aquisição de bens, frete no transporte de bens entre os seus estabelecimentos, frete do produto já acabado aos depósitos (próprios ou de terceiros) para posterior venda e frete na própria entrega do bem ao revendedor ou ao consumidor.

Nesse sentido, a recorrente reitera que os fretes geram direito a crédito, inclusive na importação de bens, após o despacho aduaneiro. Os fretes contratados na aquisição de insumos são essenciais e relevantes independentemente da origem do produto.

Ora, nos casos analisados nos autos, todos os bens adquiridos pela Recorrente e que tiveram o creditamento glosado pela Autoridade Fiscal são essenciais às suas atividades. Afinal, todos os bens adquiridos pela Recorrente e que tiveram o frete contratado são empregados diretamente no seu processo produtivo, sendo efetivos insumos na preparação dos produtos alimentícios. Por óbvio, tão essencial quanto o produto é o frete que leva os insumos e bens adquiridos até a Recorrente para aplicação no seu processo de fabricação e industrialização.

Atualmente o assunto encontra-se pacificado no âmbito do CARF, pois a Súmula CARF n. 188, aprovada em junho de 2024, expressamente dispõe que é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de frete na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição ao PIS e COFINS.

Nesse sentido, é imperioso que se reconheça a improcedência da conduta pretendida pela autoridade fiscal e que se reconheça o direito da Recorrente à totalidade dos créditos atrelados à contratação de fretes para transporte dos insumos empregados diretamente na sua atividade principal.

Todavia, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que “foram revertidas as glosas dos bens adquiridos para utilização como insumo submetidos ao regime de tributação concentrada, os fretes correspondentes, listados na aba “Glosas CTE” do arquivo GLOSAS 01-trim 2018 à folha 177, verifica-se que os mesmos foram igualmente revertidos.

Cumprе 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.

No entanto, 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 ao tópico supracitado.

A inexistência de vedação legal ao aproveitamento de créditos extemporâneos

No item “V.III.1.2.1.3 Ajustes de Acréscimo – Março/2018” da Informação Fiscal, ao tratarem dos ajustes de acréscimos da EFD-Contribuições (M110 e M510), os Autuantes informam que os valores listados na planilha 21 do arquivo à folha 178 referem-se a créditos extemporâneos. São serviços de lavagem de contêineres, cujas datas remontam desde 2013.

A recorrente assim respondeu: “4 – Crédito Extemporâneo (Item 6): apresenta a planilha digital contendo as informações referentes aos Créditos Extemporâneo declarados na EFD Contribuições referente ao mês de março de 2018”. Apresentou planilha contendo relação de documentos fiscais apenas para o mês de março/2018, à folha 134 (planilha 21) e à folha 137.

Os Autuantes informam que os créditos extemporâneos constam como ajustes de acréscimo na EFD-Contribuições, conforme planilhas à folha 134. Veja-se que embora a Impugnante afirme que observou o requisito temporal previsto pela legislação para a apropriação de créditos extemporâneos de PIS e Cofins, qual seja, que os apropriou dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem, no arquivo apresentado à Fiscalização (planilha 21 à folha 134) há, conforme coluna “data documento”, créditos relativos ao ano de 2012, lançados em 2013 e 2015 (coluna “data lançamento”).

Conforme demonstrado pela DRJ, apenas a título informativo, cumpre destacar que, além do trimestre ora em litígio, a BRF também informou nos ajustes de crédito das EFD-Contribuições os seguintes valores de bases de cálculo relativas a créditos extemporâneos que teriam sido apurados pela própria BRF e por empresas sucedidas: R\$571.894.735,92 nº 3º trimestre/2015; R\$1.256.412.346,46 nº 4º trimestre/2015; R\$693.802.949,70 nº 1º trimestre/2016; R\$508.002.314,55 nº 2º trimestre/2016; R\$171.263.153,94 nº 3º trimestre/2016; R\$386.659.010,30 em março/2017; e R\$444.354.771,71 em novembro/2017. Os Autuantes destacam ser impossível a apuração dos créditos extemporâneos quando não há retificação dos Dacon ou EFD-Contribuições e, se for o caso, das DCTF dos períodos em que se originaram. Esse é o entendimento da RFB, disposto na Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13 de julho de 2017, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB.

Como já mencionado, aduzem que: “No caso de apuração de crédito extemporâneo, correto seria a retificação das EFD-Contribuições e DCTF correspondentes. Se corretamente tivessem sido realizadas as retificações, teriam sido analisadas naquela ocasião. Isso caso as alterações tivessem ocorrido antes do início da fiscalização. Se tivesse ocorrido após a fiscalização, as retificações não seriam admissíveis, salvo em atendimento a intimação fiscal, conforme definido no art. 11 da IN RFB 1.252/2012”. E acrescentam que “os tributos PIS/Pasep e

Cofins dos períodos de 2013 a 2017 já foram objeto de análise por esta fiscalização e estão sendo discutidos em alguma instância” nos processos listados às folhas 270/273 da Informação Fiscal.

Portanto, inexistindo nos autos comprovação da retificação, obrigatória e imprescindível, dos Dacon/EFD-Contribuições e, se for o caso, das DCTF relativas aos períodos em que se originaram os créditos, mostra-se correta a glosa efetuada na Informação Fiscal.

Nesse sentido, a Súmula nº 231 do CARF estabelece que o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS/Pasep e Cofins depende da retificação formal das declarações correspondentes ao período de origem dos créditos.

SÚMULA CARF Nº 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, diante da ausência de comprovação das respectivas retificações, nego provimento ao tópico recursal.

A correta classificação dos créditos apurados na devolução de vendas

A recorrente reitera que “nada impede que as devoluções e os correspondentes créditos estejam vinculados ao CST 56 – Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação, razão pela qual é imprópria a reclassificação de código de créditos pretendida pela Autoridade Fiscal”.

Como justificativa para a glosa, os Autuantes afirmaram: “Trata-se aqui da devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa. O direito a crédito é do valor das contribuições apuradas por ocasião da saída da mercadoria. Caso a saída tenha sido beneficiada com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, nada haverá a ser creditado. Assim, só geram direito a crédito, de fato, as devoluções de vendas tributadas no mercado interno. Caso existam devoluções de vendas não tributadas no mercado interno ou de exportações não há direito a crédito algum porque não houve tributação quando da venda”.

No entanto, acompanho o entendimento da DRJ, por considerar que a alegada reclassificação do código não constituiu o fundamento da glosa. Com efeito, o Fisco não reclassificou o código CST 56 para o CST 50, mas glosou o crédito relativo à devolução de mercadorias cuja saída havia sido beneficiada pela alíquota zero.

Isso porque, na devolução de mercadorias, o crédito corresponde ao valor das contribuições apuradas por ocasião da respectiva saída. Assim, somente as devoluções de vendas anteriormente tributadas no mercado interno podem ensejar a apropriação de crédito. No caso em exame, contudo, a saída das mercadorias ocorreu à alíquota zero, não havendo, portanto, contribuições apuradas a serem creditadas por ocasião de sua devolução.

Desse modo, mostra-se correta a glosa efetuada pelo Fisco.

PARTE C – Discussões adicionais e subsidiárias**Da multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas**

A recorrente reitera que “é indevida a imposição de multa por entrega de EFD Contribuições com informações inexatas pretendida pela Autoridade Fiscal”.

Salienta-se que caso se entenda que não é necessário a retificação de declaração para fins de apropriação de crédito extemporâneos, os valores dos créditos da Contribuição ao PIS e COFINS podem ser lançados nos registros M110 e M510, razão que justifica o cancelamento da multa na proporção dos créditos extemporâneos.

No entanto, fundamentando a aplicação da multa ora discutida, consta da Informação Fiscal que:

Intimada no item 23 da Intimação Fiscal nº 95-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB a esclarecer a origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510), a interessada a interessada apresentou as planilhas denominadas: “ITEM 23 01 2018”, “ITEM 23 02 2018” e “ITEM 23 03 2018”.

Da análise das referidas planilhas, verifica-se que houve o cômputo de créditos (ajustes de acréscimo) informados com o código 05 que se refere a “Ajuste Oriundo de Outras Situações”. Note-se que a despeito de haver a previsão ajustes decorrentes de outras situações, tais situações são residuais em relação àquelas já previstas na Tabela 4.3.8, disponível no endereço

eletrônico: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1635>, a seguir reproduzida, que são situações muito especiais: (...) A base de cálculo da multa lançada de ofício foi o valor das operações cujas informações foram transmitidas incorretamente, sobre a qual foi aplicado o percentual de 3% para os meses de janeiro e fevereiro de 2018 (data da transmissão da EFD anterior à vigência da Lei nº 13.670, de 2018), e de 5% para março de 2018. No presente caso, o valor total da base de cálculo é R\$145.601.466,35.

Por outro lado, a recorrente afirma que em razão das suas atividades e da existência de diversos créditos presumidos que devem ser acompanhados para eventual estorno, o Registro M110 e M510 se revela mais adequado ao registro das operações. O próprio manual da EFD-Contribuições permite o registro dos valores neste bloco.

Ainda que assim não fosse, o mero registro dos valores em campo diverso daquele que a Autoridade Fiscal entende correto não implica em preenchimento da EFD Contribuições com “informações inexatas, incompletas ou omitidas”. Quando muito, há uma transposição de valores entre um campo e outro, o que não enseja a imposição de multa por prestação de informação inexata, tal como pretendido pela Fiscalização. Nesse sentido, a imposição da multa é indevida.

Por outro lado, no presente caso, verifica-se que a apresentação de EFD-Contribuições com incorreções ou omissões é fato típico da incidência da multa regulamentar, e as disposições contidas na IN RFB nº 1.252, de 2012 – norma complementar prevista no art. 100, I do CTN – são vinculantes e devem ser fielmente observadas, principalmente por esta instância julgadora por força do disposto no art. 17, V da Portaria do Ministro da Economia – ME nº 340, de 08 de outubro de 2020.

Nos termos do item 23 da Intimação Fiscal nº 95-2021/EQAUD3/DRF BLU/SRRF09/RFB, a recorrente foi solicitada a esclarecer a origem de quaisquer valores informados nos registros de ajustes de crédito da EFD-Contribuições (M110 e M510).

Ou seja, nas hipóteses em que há valores informados no registro M110, a pessoa jurídica deve detalhar as operações e os valores a que se referem o ajuste de crédito informado.

Dessa forma, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que os créditos deveriam ter sido informados nos registros próprios dos blocos A, C, D e F, não sendo admissível sua mera indicação a título de ajuste no Bloco M da EFD-Contribuições. Mostram-se, portanto, inexatas as informações consignadas nos registros M110 e M510.

Com efeito, ao informar indevidamente na EFD-Contribuições a apuração de créditos como “ajustes”, sem o correspondente detalhamento das operações que lhes deram origem, o contribuinte incorreu na hipótese prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Os fatos comprovados nos autos evidenciam que a EFD-Contribuições foi apresentada com incorreções e omissões, caracterizando o descumprimento da obrigação legal de apresentar a escrituração fiscal de forma correta e completa.

Nesse contexto, mostra-se correto o procedimento fiscal, bem como a consequente autuação, uma vez que as informações prestadas na escrituração não refletiram, de forma adequada, as operações geradoras dos créditos apurados.

Diante do exposto, nego provimento ao tópico recursal.

Da ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa

A recorrente alega que inexistente previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício, devendo o Auto de Infração ser cancelado também com relação a esse ponto. Por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte.

No entanto, 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.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas:

- a) com os instrumentos medidores e os termômetros;
- b) com os serviços de “cross-docking”
- c) com os serviços de repaletização;
- d) com o aluguel de uniformes;
- e) com o aluguel de empilhadeiras;
- f) com taxas condominiais e IPTU.
- g) sobre os serviços de outras naturezas: aluguel de máquinas e equipamentos (art. 3º, IV), sendo eles: pá carregadeira, guindastes e transpaleteira.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães

Inobstante o bem fundamentado voto da i. Conselheira Relatora, apresento a presente Declaração de Voto em razão da minha divergência em relação às glosas dos créditos extemporâneos e a necessidade de ser realizado o *distinguishing* para não aplicar a Súmula CARF nº 231, nos termos que seguem.

Consoante exposto no voto da i. Conselheira Relatora, a Autoridade Fiscal firmou entendimento pela imprescindibilidade de se promover a retificação das EFD-Contribuições correspondentes para a apuração e apropriação de créditos extemporâneos, entendimento este validado pelo acórdão recorrido.

Em seu voto, a i. Conselheira Relatora entende pela aplicação da recente Súmula CARF nº 231 ao caso concreto, firmando o entendimento de que “a Súmula nº 231 do CARF

estabelece que o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS/Pasep e Cofins depende da retificação formal das declarações correspondentes ao período de origem dos créditos”.

Conforme já me manifestei em outros julgamentos, ao contrário do posicionamento adotado pela i. Conselheira Relatora, entendo pela ausência de obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da **EFD – Contribuições**, sendo a sua obrigatoriedade expressa no que se refere aos períodos nos quais seria devida a retificação de DACON.

Para sustentar o meu posicionamento e afastar eventual descumprimento regimental, revela-se imprescindível apresentar o necessário *distinguishing* para não aplicar a Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

SÚMULA CARF Nº 231

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACON**.

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACON (e não EFD-Contribuições):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos

trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

(Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam

relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso, a parcela da glosa dos créditos apropriados extemporaneamente, que tem como justificativa a ausência de retificação das informações na EFD – Contribuições, não atrai a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que o “aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 09 e documento n.º 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.

(Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifei)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia no tocante à parcela de glosa dos créditos apropriados extemporaneamente que tem como justificativa a ausência de retificação das informações na EFD – Contribuições.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

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

(...)

§ 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Portanto, em respeito ao comando legal, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD Contribuições.

É a presente declaração.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães