



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19515.720753/2012-13

**Recurso nº** Embargos

**Acórdão nº** 3301-005.857 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Sessão de** 26 de março de 2019

**Matéria** COFINS

**Embargante** FAZENDA NACIONAL

**Interessado** SEARA ALIMENTOS LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL. OMISSÃO.

Verificada contradição ou omissão no acórdão embargado, cumpre dar provimento aos embargos, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, e corrigir a parte dispositiva para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante da decisão embargada (fls. 23.848/23.888):

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão nº 1656.458-6<sup>a</sup> Turma da DRJ/SP1 (fls 23.677/23.711):

4. *Uma equipe de auditores fiscais da DEFIS realizou minuciosa auditoria na escrituração do sujeito passivo relativa aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 com o escopo de averiguar a higidez dos créditos não-cumulativos de Pis e Cofins por ele apurados nesse período.*

5. *Ao final dos trabalhos de fiscalização, verificaram que fora constituída em desacordo com os preceitos legais pertinentes à matéria parte significativa dos créditos registrados na escrita contábil da empresa e informados em suas declarações.*

6. *Em consequência, lavraram um auto de infração de Cofins (fls. 23.512/23.517) e outro de Pis (fls. 23.520/23.526), ambos com o intuito de formalizar a glosa dos créditos indevidos e intimar a empresa a retificar os saldos de créditos do regime não-cumulativo.*

7. *As autoridades fiscais lavraram ainda um Termo de Verificação Fiscal (fls. 23.486/23.500), que contém breve relato dos fatos apurados e uma listagem dos valores glosados, referentes ao período de 01/04/2007 a 31/12/2009. A relação desses valores consta também no corpo dos autos de infração.*

8. *O caso em exame, como se verá adiante, está relacionado a 22 processos de pedido de ressarcimento de créditos de Pis e Cofins, protocolizados pela contribuinte no ano de 2011, cujos números vêm arrolados nas duas primeiras páginas do Termo de Verificação Fiscal.*

9. *Tais pedidos, cada qual concernente a um dos trimestres do citado período de 01/04/2007 a 31/12/2009, foram deferidos parcialmente pela DERAT/SP (com a consequente homologação parcial das compensações vinculadas) por meio de despachos decisórios específicos, reproduzidos nas fls. 1.514/2.273, que serão objeto de freqüentes citações no decorrer deste acórdão.*

10. *Posteriormente, submetida a lide a esta Turma de Julgamento, coube a mim relatar os 22 processos. Este Colegiado, ao apreciar as manifestações de inconformidade e “aditamentos” relativos a cada um deles, decidiu, sempre por unanimidade de votos, julgá-los improcedentes, confirmando as decisões da autoridade a quo.*

11. *Intimada dos lançamentos por via postal em 26/06/2012 (fl. 23.527), apresentou a contribuinte em 25/07/2012 -*

*tempestivamente portanto - a impugnação anexa às fls. 23.529/23.592, cujo teor resumo a seguir, acompanhada de alguns documentos.*

### ***Resumo da impugnação***

#### ***I. Preâmbulo***

*(fls. 1/7 do recurso)*

*a) Em ligeira dissertação (fls. 3/5), afirma a existência de conexão entre os dois autos de infração em apreço (aos quais se refere sempre no singular, como se se tratasse de um único lançamento) e os 22 processos a que aludi acima, cujos números menciona nas fls. 2 e 5.*

*b) Conclui daí a necessidade de sobrestrar o exame do presente processo até o advento de decisão definitiva acerca dos créditos informados nos pedidos de resarcimento, a fim de evitar decisões conflitantes sobre o mesmo direito creditório.*

*c) Invocando os princípios da segurança jurídica e da economia processual, acrescenta ser necessária e fundamental a reunião dos processos e seu julgamento em conjunto pela mesma DRJ, “a fim de evitar decisões contraditórias em processos que possuem a mesma causa de pedir”.*

*d) Assim, requer o reconhecimento de ofício da conexão entre os autos de infração e os pedidos de resarcimento, acrescentando que apresentará os mesmos argumentos já expostos nas manifestações de inconformidade, a fim de demonstrar a legitimidade e legalidade dos créditos glosados.*

*e) Nas fls. 6/7 descreve sucintamente as atividades exercidas pela empresa.*

#### ***II. Dos créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero***

*(fls. 7/10 do recurso)*

*f) Alega basicamente que os bens sujeitos à alíquota zero trazem embutidos em seu preço tanto o PIS quanto a COFINS, visto que, incidindo nas etapas anteriores da comercialização, essas contribuições oneram em cascata o custo do produto final, que é adquirido como insumo pela empresa.*

*g) Assim - prossegue - ainda que tenha adquirido insumos tributados à alíquota zero, é fato incontestável tratar-se de operações sujeitas ao pagamento dessas contribuições, de modo que não incide no caso o óbice a que alude o art. 3º, § 2º, da lei nº 10.833/2003.*

*h) Cita em seu favor jurisprudência do STJ e do CARF, afirmado tratar-se de posicionamento unânime nos tribunais administrativos e judiciais.*

i) Argumenta ainda que - caso se entenda não lhe assistir direito aos créditos integrais decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero - deve-se reconhecer nesse caso seu direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004, calculado sobre o valor dos bens citados no art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

III. Do crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais

*Insumos adquiridos de pessoas físicas (fls. 10/15 do rec.)*

j) Esclarece inicialmente que, segundo o entendimento da autoridade administrativa, na apuração do crédito presumido relativo às aquisições de **pessoas físicas**, a recorrente “deveria aplicar a alíquota de 35% previstas (sic) no inciso III do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 **de acordo com cada insumo adquirido**”.

k) Acrescenta que, ainda segundo a referida autoridade, a contribuinte “teria utilizado, equivocadamente, a alíquota de 60% sobre o valor das alíquotas integrais, quando na verdade, sobre as aquisições de alguns insumos, deveria ter aplicado a alíquota de 35% sobre o valor da alíquotas integrais — **2,66%** para COFINS e **0,575%** para PIS”.

l) Discordando dessa tese, alega em síntese que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados **em função dos produtos elaborados** (no caso produtos de origem animal, sobretudo carne de suínos e aves, classificados no capítulo 2 da TIPI) e não — como afirma a autoridade administrativa — **em função dos insumos utilizados** (no caso, além de insumos vegetais, animais vivos, classificados no capítulo I).

m) Assim, prossegue, as empresas agroindustriais que fabricam produtos de origem animal, como é o seu caso, têm direito ao crédito presumido calculado à alíquota de 60% (art. 8º, § 3º, I), pouco importando se os insumos adquiridos de **pessoa física ou pessoa jurídica** são de origem animal ou vegetal, da mesma forma que as fabricantes de bens de origem vegetal, independentemente da natureza dos insumos utilizados, devem creditar-se com base na alíquota de 35% (art. 8º, § 3º, III), relativa a produtos vegetais.

n) Observa que sua interpretação do art. 8º está de acordo com o pronunciamento da Receita Federal no processo de consulta nº 134/09, da 8a Região Fiscal, cuja ementa reproduz nas fls. 13/14 do recurso.

o) Argumenta ainda que a intenção do legislador teria sido conceder aos produtores de bens de origem animal maior percentual de crédito presumido devido ao fato de sua cadeia de custos ser mais onerada pelo Pis e pela Cofins do que a cadeia de custos relativa à produção de bens de origem vegetal.

p) Pondera também que, se a intenção do legislador fosse realmente conceder o direito ao crédito presumido com base nas entradas, teria incluído no inciso I do § 3º do art. 8º os animais vivos, visto tratar-se do “principal insumo de parte significativa da agroindústria de alimentos de origem animal”.

q) Concluindo, contesta as glosas realizadas, declarando corretos os procedimentos que adotou para apropriar-se do crédito presumido sobre os insumos adquiridos de **pessoas físicas**.

#### *IV. Do conceito de insumo*

(fls. 16/23 do recurso)

r) Em longa dissertação entremeada de citações de doutrina e jurisprudência administrativa, salientando a ausência de positivação do conceito de insumo nas leis que disciplinam o regime não-cumulativo do Pis e da Cofins e invocando os arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, advoga a tese de que o referido termo deve ser entendido em acepção ampla, abarcando todos os custos de produção e despesas operacionais necessários à atividade geradora de receita da pessoa jurídica, tais como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing, produtos intermediários, arrendamentos, etc.

s) Assevera que qualquer outra interpretação que se aplique à não-cumulatividade do Pis e da Cofins implicaria afronta à Constituição Federal, particularmente aos princípios da isonomia tributária, do não-confisco e da capacidade contributiva.

t) Nesse sentido, salientando a impossibilidade de restringir o conceito de insumo a determinadas operações, para fins de tomada de créditos, visto estar ligado aos custos e despesas inerentes à atividade ensejadora de receita tributável, alega que as instruções normativas nº 247/2002 (art.66) e nº 404/2004 (art.8º) — em que, abusivamente, se fundam diversas respostas a consulta — extrapolam a competência regulamentar do Poder Executivo, “aplicando restrições que não encontram respaldo no sistema de não-cumulatividade criado para o PIS/COFINS”.

#### *V. Das glosas resultantes do conceito de insumo adotado pelas autoridades fiscais (fls. 23/64 do recurso)*

##### *V.1 Das glosas referentes aos demais bens utilizados como insumos*

(fls. 23/38 do recurso)

u) Esclarece de início que a autoridade administrativa glosou créditos oriundos da aquisição dos bens indicados na linha 2 do DACON por entender que não se enquadram no conceito de insumo delimitado no artigo 8º, § 4º, inciso I, alíneas "a" e "b", da IN SRF nº 404/2004.

v) Tais bens, acrescenta, relacionados nas fls. 17/20 dos despachos decisórios dos pedidos de ressarcimento, foram agrupados pela referida autoridade nos seguintes itens: a) Combustíveis e lubrificantes; b) Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas; c) Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento; d) Serviços prestados; e) Produtos químicos utilizados no tratamento de esfuentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

x) Contestando as glosas em apreço, afirma que os produtos citados devem ser considerados como insumos utilizados no processo produtivo, porquanto “foram integralmente consumidos durante o processo de produção das mercadorias comercializadas”.

y) Argumenta que, ao contrário do que afirma a fiscalização, “o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é diversa da materialidade do PIS e da COFINS”.

z) “Desse modo, prossegue, a legislação atinente à não cumulatividade da apuração do PIS e da COFINS permite o creditamento em relação à aquisição de todo e qualquer insumo, sem limitações, sendo inaplicável ao presente caso, portanto, o conceito de insumo atinente à apuração e recolhimento do IPI.”

aa) Observando que a autoridade tributária glosou os créditos relativos a uma extensa gama de produtos, listados na fl. 25 do recurso em exame, considera improcedente essa glosa, por tratar-se de “combustíveis aplicados em seu processo produtivo, no qual sofrem desgaste físico que legitima, inquestionavelmente, o creditamento efetuado”.

bb) Ressalta que tanto o art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 quanto o art. 8º, I, “b”, da IN SRF nº 404/2004 e o art. 6º, I, “b” da IN SRF nº 247/2002 admitem “o creditamento de combustíveis utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços”, donde conclui ser “de todo arbitraria, ilegal e inadmissível” a glosa realizada.

cc) Em seguida, nas fls. 27/28 do recurso, apresenta sucinta descrição dos produtos citados na fl. 25 (exceto a soda cáustica), indicando seu emprego no processo produtivo.

dd) Observa, além disso, ter juntado “aos autos **laudo técnico** que discrimina a destinação dos produtos adquiridos e a sua utilização como insumo no processo produtivo”.

ee) Cita ainda em seu favor uma Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal, uma Solução de Divergência da Cosit e um acórdão relativo à própria Seara Alimentos S/A, proferido pela

*DRJ 2 do Rio de Janeiro, o qual, segundo se depreende do trecho transcrito, versa sobre “óleo diesel para geradores de combustível utilizado no processo produtivo da empresa” (fls. 28/30 do recurso).*

*ff) Apoiada sobretudo nesse acórdão, assinala que “a própria Secretaria da Receita Federal admite o crédito de PIS e COFINS sobre a aquisição de combustíveis em processo produtivo ou prestação de serviços”.*

*gg) Nas fls. 31/36 do recurso em exame, apresenta nova listagem de produtos, com a descrição de suas características e utilização, alegando tratar-se de insumos empregados em seu processo produtivo que também teriam sido objeto de glosa por parte da fiscalização.*

*hh) Tais produtos podem ser divididos em 5 categorias: 1ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item 49.b dos despachosdecisórios (Produtos Utilizados na Movimentação e Armazenagem de Cargas);*

*2ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item 49.c dos despachosdecisórios (Produtos Utilizados no Sistema de Refrigeração / Aquecimento de caldeiras e fornos industriais);*

*3ª. Serviços incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item 49.d dos despachosdecisórios (Serviços Prestados — Serviços não considerados como insumos);*

*4ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item 49.e dos despachosdecisórios (Produtos Químicos utilizados no tratamento de esfuentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho);*

*5ª. Produtos não mencionados pelas autoridades fiscais.*

*ii) Retomando argumentos já expostos anteriormente a respeito da acepção “ampla” que entende se deva atribuir ao termo “insumo”, afirma que o “conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo deve abranger todo e qualquer custo e despesa necessária à atividade da empresa, conforme é previsto na legislação do IRPJ, devendo ser afastada (sic), portanto, o conceito trazido pela legislação do IPI”.*

*jj) Cita em seu favor alguns acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), acrescentando tratar-se de tese já abraçada pelo próprio STJ.*

*kk) Concluindo este tópico, informa ter juntado “aos autos laudo técnico que comprova a destinação dos insumos adquiridos no período objeto do presente auto de infração, os quais deram origem aos créditos glosados, corroborando os argumentos apresentados pela Impugnante”.*

V.2 Da utilização da graxa no processo produtivo (fls. 38/40)

ll) Afirma que a “graxa”, assim como o “óleo lubrificante”, é uma espécie do gênero “lubrificante”, tendo portanto previsão legal o direito ao crédito sobre sua aquisição, visto que o art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 menciona expressamente os “combustíveis e lubrificantes”.

mm) Com base em excerto transscrito dos despachos decisórios, assevera que os próprios auditores fiscais admitem que a “graxa” é um “lubrificante”, acrescentando que em momento algum as referidas leis limitaram o direito ao crédito apenas aos “óleos lubrificantes”, como afirma a dita autoridade.

nn) Ressalta ainda ser a “graxa” essencial a seu processo produtivo, tendo fundamental importância para manter em pleno funcionamento as máquinas e equipamentos nele utilizados.

#### V.3 Das despesas com locação de imóveis (fls. 41/42)

oo) Alega que, embora as despesas de comissões sobre vendas devessem constar da linha 03 das fichas 06A e 16A do DACON, as enquadrhou por equívoco como créditos advindos de despesas com aluguel.

pp) Entretanto, prossegue, como tais despesas também são insumos, devem ser reclassificadas na referida linha 03, devendo-se reconhecer os créditos delas decorrentes.

qq) Retomando alguns dos argumentos expendidos ao discutir o conceito de insumo, observa que as despesas com comissão de vendas, ou seja, as comissões pagas a representantes comerciais autônomos de acordo com os pedidos de compra que obtenham, constituem insumos porque são essenciais à atividade da empresa, viabilizando-lhe a comercialização das mercadorias produzidas.

#### V.4 Das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda

(fls. 42/64)

rr) Inicialmente relata, de forma bastante pormenorizada, as várias fases da auditoria realizada pelas autoridades fiscais no tocante a este tópico, bem como as conclusões a que chegaram (fls. 42/47).

ss) Passa em seguida a examinar individualmente cada uma das rubricas glosadas, aduzindo diversos argumentos:

#### Ia Rubrica: Créditos relativos a armazenagem (fls. 47/48)

tt) Reconhece que, de fato, parte do montante registrado como despesa com armazenagem se refere a aluguéis pagos a pessoas jurídicas que foram indevidamente classificados na linha 07.

uu) A seu ver, tais parcelas devem ser consideradas como créditos nas linhas 05 e 06 das fichas 06A e 16A dos DACON do período fiscalizado, tratando-se portanto de “mera

*reclassificação na declaração e não de glosa a afetar o valor do pedido de resarcimento analisado”.*

*2a Rubrica: Créditos relativos a frete sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (fls. 48/53)*

*vv) Retomando argumentos já expendidos ao tratar do conceito legal de insumo, refuta novamente a legitimidade da IN SRF nº 404/2004, sob a alegação de que as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 jamais o definiram nem tampouco “previram a aplicação subsidiária de uma outra norma”.*

*xx) Afirma, em síntese, que as transferências de mercadorias entre centros de distribuição (CD) ou entre estes e lojas varejistas não têm outro propósito senão a operação de venda, constituindo etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica, de modo que todas essas operações geram direito ao creditamento do frete e não apenas o “deslocamento da mercadoria da loja varejista para o consumidor final, como querem fazer crer as autoridades fiscais”.*

*yy) Acrescenta que “o «frete transferência» compõe o custo de produção ou comercialização de uma mercadoria, dentro da acepção de insumo já plenamente defendida nesta impugnação” e que o legislador, ao valer-seda expressão “operação de venda” em vez de referir-se à “venda” propriamente dita, não teve outro intuito senão o de “conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda”.*

*zz) Cita em seu favor um excerto de doutrina, uma sentença judicial e um acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).*

*aaa) Assinala que as Soluções de divergência mencionadas nos despachos decisórios se originam não apenas de decisões desfavoráveis, senão também de decisões favoráveis aos contribuintes, como o demonstra a Solução de Consulta nº 71/2005, da 9ª Região Fiscal, cuja ementa reproduz na fl. 51 da impugnação.*

*bbb) Alega ainda que “as manifestações da RFB em respostas a consulta sobre IMPOSSIBILIDADE de creditamento sobre o valor incorrido a título de fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa não encontra[m] supedâneo legal e transgridem[em] elementos nevrálgicos ínsitos a não-cumulatividade do PIS/COFINS, razão pela qual a glosa procedida deve ser revertida”.*

*3a Rubrica: Créditos relativos a frete pago na subcontratação de transporte de carga (fls. 53/57) — Tese 1*

*ccc) Afirma constar de seu objeto social a atividade de “transporte rodoviário de mercadorias próprias e de terceiros” e que possui filiais em diversos estados habilitadas perante a*

*ANTT (Agência Nacional de Transporte Terrestre) para o exercício dessa função.*

*ddd) Como não dispõe de frota própria — prossegue —, subcontrata transportadores autônomos (pessoas físicas) e transportadoras (pessoas jurídicas), utilizando-os não apenas para atividade de transporte interno, mas também para transportar mercadorias de terceiros, conforme documentos anexos aos autos, o que corrobora “a efetividade de seu objeto social quanto a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga”.*

*eee) Conclui daí, em vista de “sua legítima atividade de transporte”, assistir-lhe direito ao creditamento dos custos com a contratação de transportadores, seja por meio de **crédito ordinário**, consoante o art. 3º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (subcontratação de pessoa jurídica), seja por meio de **crédito presumido**, na forma do art. 3º, § 19, II, e § 20, da lei nº 10.833/2003 (subcontratação de pessoa física). Reproduz em parte o referido art. 3º nas fls. 54/55 da impugnação.*

*fff) Alega que o fato de haver enquadrado, por equívoco, o custo em causa na linha 07 dos DACON entregues (“frete na operação de venda”) não significa a inexistência de direito a crédito, cabendo às autoridades fiscais alocar e considerar o dito custo nas linhas 03 (“insumo – contratação de transportador PJ”) e 18 (“crédito presumido – contratação de transportador PF”) das fichas 06A e 16A, “conforme amplamente demonstrado durante a auditoria fiscal e também nesta manifestação (sic)”.*

*ggg) Quanto à afirmação de que a atividade de transporte por ela exercida não gera receita, contida nos despachos decisórios, afirma não haver nenhuma exigência legal que condicione à geração de receita o direito ao crédito, sujeito apenas às condições previstas no art. 3º, §§ 2º e 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as quais enumera na fl. 56 da impugnação.*

*hhh) Em resumo, argumenta que - na hipótese de os custos com subcontratação de transportadoras não serem aceitos como insumos da atividade de serviços de transporte - é manifesta a possibilidade de enquadrá-los, alternativamente, como insumos da atividade agroindustrial, no que toca às “aquisições de serviços de transporte junto a pessoas jurídicas”, como mostrará a seguir.*

*3a Rubrica: Créditos relativos a frete pago no transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (fls. 57/64) - Tese 2*

*iii) Discorrendo sobre o conceito de integração vertical ou verticalizada (agrupamento de diversas fases da cadeia produtiva dentro de uma mesma empresa), observa adotar, em suas atividades agroindustriais, a chamada “integração para trás”, controlando a produção de seus “inputs” (insumos), bem como seus canais de distribuição.*

*jjj) Descreve de maneira pormenorizada as diversas fases do processo produtivo, assim como o sistema de parceria que lhe é inerente, procurando demonstrar a existência de “uma série de movimentos logísticos de insumos e matérias-prima” necessários ao ciclo de produção.*

*kkk) Afirma não se resumir sua atividade ao abate e processamento de carne, visto que seu processo produtivo abrange, “além da planta industrial de abate, as fabricas de rações, os domicílios rurais dos parceiros agrícolas, os custos com medicação, vacinas, veterinário, assistência técnica aos produtos parceiros”, etc.*

*lll) Assim, no seu entender, “os fretes incorridos nos deslocamentos de insumos e matérias-primas da Seara para o produtor parceiro e vice-versa fazem parte do seu custo de aquisição de mercadorias para fabricação de produtos destinados a venda”.*

*mmm) Informa terem sido objeto de glosa os CFOP de saída, acrescentando que, embora não tenham a denominação de venda, estão diretamente vinculados à venda ou ao processo produtivo, sendo incontestável que geram crédito de Pis e Cofins.*

*nnn) Relaciona a seguir alguns CFOP que deram origem a fretes cujo crédito foi glosado, explicando por que, a seu ver, lhe dariam direito a crédito:*

*5151 Transferência de Produção do Estabelecimento (Vide fl. 61).*

*5451 - Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor (Vide fl. 61).*

*5501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação (Vide fl. 61).*

*5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (Vide fls. 61/62).*

*5503 - Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação (Vide fl. 62).*

*5905/6905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral (Vide fl. 62).*

*5923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado (Vide fl. 62).*

*6151 - Transferência de produção do estabelecimento (Vide fl. 63).*

*7949 - Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada (Vide fl. 63).*

ooo) Assevera ser “notório que todas as atividades acima discriminadas estão vinculadas ao processo produtivo, não havendo justificativa plausível para a glosa realizada pela fiscalização”.

ppp) Em remate, afirma que os citados fretes constituem insumos de sua atividade produtiva, nos termos do art. 3º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 — tomado o termo insumo na acepção já exposta — e portanto geram direito a crédito do PIS e da Cofins, conforme o demonstra o acórdão do CARF cuja ementa reproduz nas fls. 63/64.

#### VI. Do Pedido

(fl. 64 do recurso)

qqq) Por fim, dando por encerrada a exposição de suas razões de defesa, requer:

1. preliminarmente, o reconhecimento da conexão entre os autos de infração ora impugnados e os pedidos de resarcimento que deram origem aos 22 processos já citados, cujos números volta a mencionar na fl. 64;
2. a declaração de nulidade dos autos de infração; e,
3. a convalidação dos “créditos de PIS e COFINS decorrentes das aquisições no mercado interno apurados pela Impugnante referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2007, 1º ao 4º trimestre de 2008 e 1º ao 4º trimestre de 2009”.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou-lhe provimento, com a seguinte ementa (fl. 23677):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDOS INDEVIDAMENTE**

*É legítimo o lançamento realizado com o fito de formalizar a glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos em desacordo com os preceitos legais.*

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

*Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDOS INDEVIDAMENTE**

*É legítimo o lançamento realizado com o fito de formalizar a glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos em desacordo com os preceitos legais.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009*

*LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE NULIDADE.  
DESCABIMENTO*

*Somente se reputa nulo o lançamento na hipótese prevista no art. 12, I, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOLICITAÇÃO DE SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA*

*Por força do princípio da oficialidade, é vedado à Fazenda Pública sobrestrar o julgamento de processo administrativo regularmente instaurado.*

*Impugnação Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido*

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 23.718/23.797). A Recorrente afirmou que foi instaurado o procedimento de verificação fiscal como fim de analisar os pedidos de resarcimento de créditos de PIS e de COFINS não cumulativos, referentes aos trimestres 2o, 3o e 4o Trimestre de 2007, 1o ao 4o Trimestre de 2009 e 10 ao 40 Trimestre de 2009.

Informa ainda que:

Os pedidos de resarcimento foram formalizados nos processos administrativos nº 10880.726318/2011-71, 10880.726319/2011-15, 10880.726320/2011-40, 10880.726330/2011-85, 10880.726331/2011-20, 10880.726332/2011-74, 10880.726333/2011-19, 10880.726338/2011-41, 10880.726340/2011-11, 10880.726341/2011-65, 10880.726342/2011-18, 10880.726315/2011-37, 10880.726316/2011-81, 10880.726317/2011-26, 10880.726321/2011-94, 10880.726323/2011-83, 10880.726327/2011-61, 10880.726329/2011-51, 10880.726334/2011-63, 10880.726335/2011-16, 10880.726336/2011-52, 10880.726337/2011-05.

Então, a Recorrente apresentou seus argumentos, que serão analisados mais adiante neste Voto, divididos nos seguintes tópicos:

**II.3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO**

**II.3. CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS - AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA FÍSICA PARA PRODUÇÃO DE CARNE E SEUS DERIVADOS**

**II.4. CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA - AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

**II.4.1 DO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NOS TERMOS DA LEI N° 12.350/2010**

**II.5. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO****II.6. GLOSAS REFERENTES AOS DEMAIS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS****II.6.1. UTILIZAÇÃO DA GRAXA NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE****II.6.2. DEMAIS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE**

**1 - Combustíveis e lubrificantes**

**2 - Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas**

**3 - Produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais**

**4) Produtos químicos (Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho)**

**5) Serviços prestados**

**II.7. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE VENDAS****II.8. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS**

**1. Dos Créditos sobre Despesas de Armazenagem**

**2. Dos Créditos Relativos a Frete de Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos**

**3. Fretes Utilizados como Insumo nos Serviços de Transporte**

**3.1. Da Atividade de Prestação de Serviço de Transportes Realizada pela Recorrente e do Direito a Crédito nas Subcontratações ) venceu o voto de divergência diverso deste**

**3.2. Frete para Transporte De Insumos e Matéria-Prima no Sistema de Parceria (Integração) venceu o voto de divergência diverso deste**

Analizado o Recurso Voluntário, esta Turma do CARF decidiu mediante o Acórdão no. 3301004.275– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

---

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA E O UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). O frete contratado e suportado pela Recorrente para o transporte de matéria prima e o utilizado no sistema de parceria (integração) não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do ‘produto’ a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8º, §10 da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013. Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração alegando os seguintes vícios (fl. 23.890/23.894):

No voto, a relatora negou provimento quanto ao direito a créditos sobre fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes no transporte de insumos no regime de parceria rural, mas na folha de rosto do Acórdão, na parte dispositiva, constou que foi dado provimento nesta parte;

Os embargos foram admitidos, conforme Despacho de Admissibilidade às fls. 23897/23898).

### Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fl. 23.890/23.894), os quais foram admitidos (fls. 23897/23898) e se relacionavam ao seguinte ponto:

- a) No voto a relatora negou provimento quanto ao direito a créditos sobre fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes no transporte de insumos no regime de parceria rural, mas na folha de rosto do Acórdão, na parte dispositiva, constou que foi dado provimento nesta parte;

---

Transcrevemos parte do embargo, com trechos do voto destacados (fls. 2937/2939):

A respeito dos créditos relativos a frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, bem como dos fretes utilizados como insumo nos serviços de transporte, por exemplo, a Conselheira Relatora, negou total provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente as glosas realizadas pela fiscalização. Veja-se alguns trechos do voto:

***"2. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS***

(...)

*A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.*

*No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.*

(...)

*De forma que, não obstante os argumentos da recorrente, conforme acima exposto, o frete de produtos acabados entre os seus estabelecimentos não encontra amparo na legislação pertinente para o creditamento como insumo, razão pela qual foi correto o entendimento da fiscalização do julgador da DRJ que não reconheceu o crédito da Cofins correspondente.*

***3. FRETES UTILIZADOS COMO INSUMO NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE***

***3.1. Da Atividade de Prestação de Serviço de Transportes Realizada pela Recorrente e do Direito a Crédito nas Subcontratações***

(...)

*No entanto, o permissivo legal está expressamente direcionado para a "empresa de serviço de transporte rodoviário de carga", qual seja, aquela que preste serviço desta natureza como atividade-fim a outras empresas ou pessoas físicas. Embora a recorrente tenha essa atividade incluída em seu objeto social e possa eventualmente prestar esses serviços, essa não é sua atividade-fim, como já esclareceu a decisão recorrida. Caso o legislador ordinário quisesse incluir os serviços de transporte prestados por qualquer empresa, não teria feito a ressalva sobre o tipo de empresa faz jus ao benefício.*

*Além disso, para que houvesse a subcontratação para fruição do benefício, farse-ia necessária uma primeira contratação para a prestação do serviço de transporte entre a recorrente e a outra pessoa jurídica, o que não ocorreu, vez que sua filial não é considerada uma outra pessoa jurídica.*

***Desta forma não merece qualquer reparo a decisão recorrida no que concerne à exclusão dos créditos relativos à subcontratação de transporte.***

### ***3.2. Frete para Transporte De Insumos e Matéria-Prima no Sistema de Parceria (Integração)***

(...)

*Além do frete na operação de venda (arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03), existem outras três possibilidades de creditamento das contribuições não cumulativas do frete pago a outra pessoa jurídica: a) frete como insumo na produção (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03); b) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; c) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.*

(...)

*A autoridade fiscal glosou as despesas com frete não ligadas a operações de venda, que foram indevidamente incluídas pela contribuinte na linha 07 das fichas 06A e 16A do DACON.*

(...)

*Não se vislumbra o creditamento das contribuições relativamente à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, mas tão somente de produtos inacabados dentro do seu contexto produtivo. Também, não se tratando os CFOP's acima de deslocamento entre o estabelecimento produtor e o comprador, não se trata de frete na operação de venda.*

*Na hipótese de envio de produtos aos seus parceiros (CFOP 5451 Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor), como, por exemplo, ração e matrizes de aves para manejo e a engorda, os fretes relacionados compõem o custo de aquisição dos parceiros, como já esclareceu a fiscalização, não dando direito ao creditamento para a recorrente.*

*Quanto ao CFOP 5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que se trata de "mercadoria/insumo recebido por uma unidade e transferida à outra para revenda/industrialização", refere-se ao frete (serviço) relacionado a operação posterior (para revenda) ou anterior (para industrialização) ao processo produtivo, não cabendo o correspondente creditamento.*

*Assim, nada há a reparar da decisão recorrida que manteve as glosas dos créditos relativos aos fretes que não integravam a operação de venda".*

Contudo, não foram essas conclusões que constaram no dispositivo do acórdão:

“Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (...) II - **por maioria de votos**, em dar provimento para: a) **reverter as glosas de créditos relativos a frete** de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente. **Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho;** e b) **reverter as glosas de frete** para transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (integração), salvo para o CFOP 5503 (devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação) para o qual manteve-se a glosa. **Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen e Ari Vendramini que divergem para conceder o crédito também para o CFOP n. 5503.**”

A embargante tem razão. A relatora realmente negou provimento aos créditos em pauta.

Portanto, proponho que a glosa seja mantida, nos termos do voto original da relatora e que seja alterada parte dispositiva do voto para negar provimento aos pontos em pauta, nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I - por unanimidade de votos, em dar provimento para: a) retificar o percentual da alíquota reduzida de 35% para 60% sobre as aquisições de bens sujeitos à alíquota zero que fazem jus ao crédito presumido; b) reconhecer o direito ao crédito presumido no percentual de 60% sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e utilizados na produção de mercadorias de origem animal; c) reverter as glosas de graxa, combustíveis e lubrificantes, utilizados no processo produtivo da recorrente; d) reverter as glosas referentes a: balde pp para banha, bandeja branca b3/m4 funda, big bags, capa pallet pe 117x98x150, corda trançada polipropileno, sacos e plástico utilizado na proteção da matéria-prima; e) reverter as glosas referentes aos produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais: e.1) água para indústria; e.2) gás glp 45 kg; e.3) gás glp granel; e.4) gás p13; e.5) briquete de bagaço de cana; e.6) briquets industrial; e.7) cavaco de lenha m3; e.8) dispersante e inibidor; e.9) lenha; e.10) óleo combustível bpf tipo 2a; e.11) óleo de xisto; e e.12) amônia; e f) reverter as glosas de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho: aditivo bioquímico aha, antiespumante aquaplan ae 20, coagulante orgânico, polímero aniónico, polímero catiônico, sulfato de alumínio, ácido muriático, água sanitária, álcool 96° para uso desinfectante, caulin, formol, fornecimento de água, serragem, gás cloro, etc.; **II - por maioria de votos, em negar provimento para:** a) manter as glosas de créditos relativos a frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente. **Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho;** e b) manter as glosas de frete para transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (integração). **Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen e Ari Vendramini;** III - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto: a) ao crédito presumido de agroindústria na aquisições de insumos de pessoas jurídicas, por falta de comprovação dos créditos alegados; ao resarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS, nos termos da Lei nº 12.350/2010, por ser incabível o resarcimento ou compensação com outros débitos da recorrente,

---

do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004; c) às glosas de serviços prestados" serv c/ despachantes impor", "armazenagem terc monitoram", "transporte de matériasprima" e "serviço de transporte", por ausência de comprovação; d) às glosas de créditos sobre comissões de vendas; e) às glosas de créditos sobre despesas de armazenagem; e f) às glosas de créditos da atividade de prestação de serviço de transportes realizada pela Recorrente e subcontratações; e IV - por voto de qualidade, em negar provimento quanto às glosas de caibro de madeira, estrado madeira e estrado madeira Arlog. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Valcir Gassen e Ari Vendramini.

Dessarte, voto no sentido de dar provimento os embargos declaratórios, sem efeitos infringentes, na forma indicada acima.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira - Relatora