



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.904495/2013-23
ACÓRDÃO	3001-003.767 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Os acórdãos proferidos pelo E. STJ na sistemática de Recurso Repetitivo vinculam ao CARF e seus Conselheiros.

O E. STJ firmou entendimento em sede de recurso repetitivo (Tema 779), segundo o qual o critério jurídico adequado para a caracterização do direito à tomada de créditos é a necessidade e essencialidade do item em relação à atividade econômica do contribuinte.

MULTA DE 50% EM DECORRÊNCIA DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

O Tema 736 do E. STF, determina que “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. Vinculação do CARF.

COMISSÕES – AQUISIÇÃO E VENDA DE GADO.

Despesas relativas às comissões pagas a intermediários na compra e venda de animais não configuram insumos, por não se aplicarem na produção. Trata-se de dispêndios vinculados a etapas comerciais da atividade e não atendem aos critérios de essencialidade e relevância, não gerando direito a crédito.

ENERGIA ELÉTRICA – MULTA E JUROS DE MORA.

Somente a energia efetivamente consumida na produção gera direito ao crédito de PIS e Cofins. As multas e juros por atraso no pagamento das faturas configuram encargos financeiros, não guardando relação de essencialidade com o processo produtivo.

DEPRECIAÇÃO – VEÍCULOS, ACESSÓRIOS E BENS ADMINISTRATIVOS.

O crédito decorrente de depreciação limita-se às máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção. Veículos, acessórios de transporte e bens administrativos não se enquadram no conceito legal de insumo.

SEGUROS, MONITORAMENTO E PEDÁGIOS – DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DE CIRCULAÇÃO.

Os prêmios de seguros e os serviços de monitoramento possuem natureza patrimonial e administrativa, não vinculada à produção. Pedágios somente geram crédito quando comprovadamente relacionados ao transporte interno de insumos entre estabelecimentos da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, conhecer do recurso e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre: a) EPI e Produtos de Limpeza; b) Combustíveis (incluído o destinado ao gerador de energia) e manutenção de frota; c) Fretes onerados e devidamente registrados; d) Energia consumida efetivamente; e) Aluguel do imóvel de Jundiaí – SP e f) Devoluções, desde que tributadas as respectivas saídas. ii) por qualidade, por manter as glosas dos seguintes itens: a) Comissões sobre compra e venda de gado; b) Multa e Juros sobre Energia Elétrica; c) Depreciação do Ativo Imobilizado contas Veículos e Acessórios e Transporte; d) Outros Créditos Seguros, Monitoramento e Pedágios. Vencidos os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator), Larissa Cassia Favaro Boldrin e Wilson Antônio de Souza Correa que revertiam estas glosas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Diante da clareza e bom retrato da matéria posta ao crivo dessa C. Turma Extraordinária, adoto os termos do relatório contido no acórdão da DRJ, ainda em prestígio à celeridade e eficiência, com destaque próprio dos pedidos do contribuinte:

Trata-se do Despacho Decisório nº 3190/2016 – DRF/CBA, que apreciou o Pedido de Ressarcimento – PER formulado pela Contribuinte, solicitando reconhecimento de supostos créditos de COFINS Não-cumulativa – Exportação - 2º Trimestre de 2012, fls. 7437/7470.

A decisão informa que o pedido sub examine recebeu tratamento prioritário em virtude de determinação superior para revisão de ofício de análise/decisão anteriormente proferida.

A fiscalização emitiu várias intimações solicitando à Contribuinte informações e documentos comprobatórios acerca do pretendo direito creditório. Anota que as verificações relativas ao direito creditório pleiteado foram realizadas e registradas no âmbito do Dossiê n 10010.026793/1116-14, conforme Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT nº 307/2016, que integra a presente decisão. Foram analisados os créditos pretendidos nos seguintes PER:

Quadro I – Pedidos de Ressarcimento.				
PER	Dt. Transmissão	PERÍODO DE APURAÇÃO	Tipo de Crédito	TOTAL DÉBITO/VALOR PER
26410.42822.030613.1.5.09-5654	03/06/2013	1º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	401.291,02
41535.32390.030613.1.5.08-2285	03/06/2013	1º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	87.122,40
17390.04753.031013.1.1.11-2414	03/10/2013	1º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	1.529.700,30
01345.67924.031013.1.1.10-3153	03/10/2013	1º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	332.105,98
33459.37870.030613.1.5.09-4004	03/06/2013	2º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	516.683,42
14567.25340.030613.1.5.08-6731	03/06/2013	2º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	112.174,69
28237.29029.031013.1.1.11-4018	03/10/2013	2º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	1.718.764,97
23841.66974.031013.1.1.10-0141	03/10/2013	2º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	373.152,92
09392.33486.030613.1.5.09-4595	03/06/2013	3º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	538.885,01
22701.42023.030613.1.5.08-6417	03/06/2013	3º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	116.994,78
22458.65953.031013.1.1.11-4097	03/10/2013	3º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	1.797.974,92
29393.09833.031013.1.1.10-6194	03/10/2013	3º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	390.349,82
38520.49683.030613.1.5.09-0249	03/06/2013	4º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	687.082,86
13874.31519.030613.1.5.08-2859	03/06/2013	4º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	149.169,31
34306.65459.031013.1.1.11-2920	03/10/2013	4º TRIMESTRE 2012	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	1.847.686,26
10547.29952.031013.1.1.10-1508	03/10/2013	4º TRIMESTRE 2012	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	401.142,41

A respeito da apuração e utilização de créditos de PIS/Cofins, a autoridade fiscal esclarece que a cobrança não-cumulativa do PIS/Cofins está disciplinada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Registrou-se, ainda, que na verificação dos créditos pleiteados foram utilizadas informações contábeis já disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

ANÁLISE DOS CRÉDITOS PLEITEADOS

O Auditor-Fiscal competente para o feito destacou que a apreciação dos créditos considerou as informações contábeis disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, bem como os itens apontados como geradores de crédito nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

A Autoridade Fiscal indicou em planilhas, de forma individualizada, os valores aceitos, as divergências, as glosas e os ajustes na apuração do crédito pretendido, tudo demonstrado em planilhas elaboradas para cada rubrica do crédito pretendido. As folhas das planilhas estão indicadas no corpo do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, bem como os fundamentos e a base legal utilizados na análise do pleito.

Os itens a seguir espelham a síntese da análise levada a efeito pela Autoridade Fiscal da DRF-CBA-MT.

Bens para Revenda

Glosa: itens adquiridos para revenda que não sofreram tributação pelo PIS/Cofins e devolução de compras (registros contábeis da Conta nº 3.01.01.01.00013) com créditos mantidos indevidamente na apuração apresentada pela Contribuinte.

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 48.224,13	R\$ 7.534,20	R\$ 40.689,93
Fevereiro	R\$ 47.149,26	R\$ 19.044,80	R\$ 28.104,46
Março	R\$ 70.594,51	R\$ 5.008,80	R\$ 65.585,71
Abril	R\$ 82.314,61	R\$ 21.074,40	R\$ 61.240,21
Mai	R\$ 100.257,58	R\$ 5.907,05	R\$ 94.350,53
Junho	R\$ 74.110,55	R\$ 38.318,14	R\$ 35.792,41
Julho	R\$ 34.007,84	R\$ 7.964,40	R\$ 26.043,44
Agosto	R\$ 80.882,25	R\$ 8.455,33	R\$ 72.426,92
Setembro	R\$ 161.377,15	R\$ 2.426,30	R\$ 158.950,85
Outubro	R\$ 284.689,79	R\$ 6.469,40	R\$ 278.220,39
Novembro	R\$ 163.085,81	R\$ 7.551,23	R\$ 155.534,58
Dezembro	R\$ 98.352,35	R\$ 3.100,50	R\$ 95.251,85
Totais	R\$ 1.245.045,83	R\$ 132.854,55	R\$ 1.112.191,28

Bens Utilizados como Insumos

Glosa: (i) combustíveis e lubrificantes (óleo diesel, gasolina e álcool e lubrificantes) adquiridos sem tributação ou com alíquota zero, (ii) Manutenção de Veículos e Materiais de Limpeza, Materiais de Reforma e Construção, Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual – EPI), por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de produtos.

Os itens de Materiais de Embalagens e Partes e Peças de Reposição de Máquinas e Equipamentos tiveram os respectivos valores aceitos, com base nas descrições do processo produtivo apresentadas pelo contribuinte, exceto os itens que não sofreram tributação na entrada.

Quadro IV – Resumo da análise de Bens Utilizados Como Insumos

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 2.767.634,66	R\$ 1.753.710,38	R\$ 1.013.924,28
Fevereiro	R\$ 2.307.806,20	R\$ 1.376.609,24	R\$ 931.196,96
Março	R\$ 2.893.095,60	R\$ 1.384.610,89	R\$ 1.508.484,71
Abril	R\$ 2.708.445,30	R\$ 1.040.573,45	R\$ 1.667.871,85
Maio	R\$ 3.239.488,65	R\$ 1.854.987,55	R\$ 1.384.501,10
Junho	R\$ 3.513.248,75	R\$ 1.389.109,96	R\$ 2.124.138,79
Julho	R\$ 3.517.762,69	R\$ 1.285.233,24	R\$ 2.232.529,45
Agosto	R\$ 3.017.884,45	R\$ 1.379.477,57	R\$ 1.638.406,88
Setembro	R\$ 3.360.938,13	R\$ 1.398.682,60	R\$ 1.962.255,53
Outubro	R\$ 3.171.406,33	R\$ 1.288.679,29	R\$ 1.882.727,04
Novembro	R\$ 3.054.895,08	R\$ 1.810.666,04	R\$ 1.244.229,04
Dezembro	R\$ 3.468.029,63	R\$ 1.251.704,32	R\$ 2.216.325,31
Totais	R\$ 37.020.635,47	R\$ 17.214.044,53	R\$ 19.806.590,94

Serviços Utilizados como Insumo

A totalidade dos valores a título de Prestação de Serviços de Transporte na Aquisição de Gado e Comissões pagas aos prestadores de serviços foi glosada, uma vez que a matéria-prima (gado bovino) foi adquirida com suspensão de PIS/Cofins, na forma do artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009, não possibilitando a apuração de créditos básicos, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Quadro V – Resumo da análise de Serviços Utilizados Como Insumos

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 1.232.052,38	R\$ 1.232.052,38	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 1.563.937,90	R\$ 1.563.937,90	R\$ 0,00
Março	R\$ 2.043.948,71	R\$ 2.043.948,71	R\$ 0,00
Abril	R\$ 1.481.704,81	R\$ 1.481.704,81	R\$ 0,00
Maio	R\$ 1.770.199,31	R\$ 1.770.199,31	R\$ 0,00
Junho	R\$ 1.720.277,40	R\$ 1.720.277,40	R\$ 0,00
Julho	R\$ 1.708.349,31	R\$ 1.708.349,31	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 1.464.720,47	R\$ 1.464.720,47	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 1.415.915,42	R\$ 1.415.915,42	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 1.582.833,67	R\$ 1.582.833,67	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 1.681.721,21	R\$ 1.681.721,21	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 1.846.845,74	R\$ 1.846.845,74	R\$ 0,00
Totais	R\$ 19.512.506,33	R\$ 19.512.506,33	R\$ 0,00

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor

A glosa compreende valores não comprovados e itens estranhos ao valor da energia consumida constantes das faturas, tais como demanda contratada, CIP, juros e multas.

Quadro VI – Resumo da análise de Despesas com Energia

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 529.424,70	R\$ 51.158,52	R\$ 478.266,18
Fevereiro	R\$ 565.487,84	R\$ 83.686,37	R\$ 481.801,47
Março	R\$ 538.102,49	R\$ 78.835,69	R\$ 459.266,80
Abril	R\$ 530.940,49	R\$ 70.268,42	R\$ 460.672,07
Maiο	R\$ 637.699,48	R\$ 75.608,33	R\$ 562.091,15
Junho	R\$ 633.605,97	R\$ 69.569,43	R\$ 564.036,54
Julho	R\$ 623.223,38	R\$ 63.528,78	R\$ 559.694,60
Agosto	R\$ 679.993,09	R\$ 89.796,85	R\$ 590.196,24
Setembro	R\$ 693.117,60	R\$ 100.580,47	R\$ 592.537,13
Outubro	R\$ 777.826,31	R\$ 87.142,86	R\$ 690.683,45
Novembro	R\$ 772.844,10	R\$ 139.030,31	R\$ 633.813,79
Dezembro	R\$ 755.356,73	R\$ 117.339,23	R\$ 638.017,50
Totais	R\$ 7.737.622,18	R\$ 1.026.545,26	R\$ 6.711.076,92

Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica Os dados apresentados foram insuficientes para comprovar a locação e a utilização dos supostos bens locados nas atividades da empresa.

Quadro VII – Resumo da análise de Despesas com Aluguéis de Prédios

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 69.147,70	R\$ 69.147,70	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 50.094,00	R\$ 50.094,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 57.913,77	R\$ 57.913,77	R\$ 0,00
Abril	R\$ 55.074,61	R\$ 55.074,61	R\$ 0,00
Maiο	R\$ 53.074,63	R\$ 53.074,63	R\$ 0,00
Junho	R\$ 57.074,63	R\$ 57.074,63	R\$ 0,00
Julho	R\$ 58.434,14	R\$ 58.434,14	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 59.074,62	R\$ 59.074,62	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 63.162,75	R\$ 63.162,75	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 65.034,44	R\$ 65.034,44	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 63.023,43	R\$ 63.023,43	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 63.203,62	R\$ 63.203,62	R\$ 0,00
Totais	R\$ 714.312,34	R\$ 714.312,34	R\$ 0,00

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Glosa: (i) Valores de frete sem comprovação, (ii) frete/transferências entre estabelecimentos do próprio contribuinte (iii) fretes suportados pelo destinatário e pedágios destacados nos CTCR, por ausência de previsão legal.

Quadro VIII – Resumo da análise de Despesas com Fretes sobre Vendas

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 2.788.199,31	R\$ 866.592,92	R\$ 1.921.606,39
Fevereiro	R\$ 3.098.465,79	R\$ 890.118,04	R\$ 2.208.347,75
Março	R\$ 3.317.323,81	R\$ 1.306.688,08	R\$ 2.010.635,73
Abril	R\$ 2.874.800,23	R\$ 731.709,09	R\$ 2.143.091,14
Maiο	R\$ 4.062.990,47	R\$ 1.611.948,02	R\$ 2.451.042,45
Junho	R\$ 4.355.789,88	R\$ 1.813.866,93	R\$ 2.541.922,95
Julho	R\$ 3.811.320,24	R\$ 1.315.912,40	R\$ 2.495.407,84
Agosto	R\$ 4.399.049,68	R\$ 1.410.393,42	R\$ 2.988.656,26
Setembro	R\$ 4.030.640,61	R\$ 936.284,59	R\$ 3.094.356,02
Outubro	R\$ 5.179.137,53	R\$ 1.300.568,04	R\$ 3.878.569,49
Novembro	R\$ 4.363.905,64	R\$ 1.383.694,94	R\$ 2.980.210,70
Dezembro	R\$ 4.856.660,84	R\$ 1.323.386,73	R\$ 3.533.274,11
Totais	R\$ 47.138.284,03	R\$ 14.891.163,20	R\$ 32.247.120,83

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Glosa: Foram aceitos apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda, sendo glosados a rubrica “Veículos e Acessórios”; e as rubricas que tiveram como destaques os Centros de Custos “Administrativo” e “Transporte”, sendo aceito apenas “Gerencia Industrial.

Quadro IX – Resumo da análise de Encargos de Depreciação

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 438.807,16	R\$ 125.341,19	R\$ 313.465,97
Fevereiro	R\$ 438.963,14	R\$ 174.869,24	R\$ 264.093,90
Março	R\$ 437.325,73	R\$ 123.330,18	R\$ 313.995,55
Abril	R\$ 438.014,18	R\$ 123.477,55	R\$ 314.536,63
Maio	R\$ 440.729,91	R\$ 125.200,99	R\$ 315.528,92
Junho	R\$ 440.865,82	R\$ 124.589,32	R\$ 316.276,50
Julho	R\$ 440.253,90	R\$ 125.010,15	R\$ 315.243,75
Agosto	R\$ 449.337,88	R\$ 166.376,10	R\$ 282.961,78
Setembro	R\$ 456.959,30	R\$ 133.204,07	R\$ 323.755,23
Outubro	R\$ 458.297,48	R\$ 131.111,42	R\$ 327.186,06
Novembro	R\$ 458.849,02	R\$ 131.607,16	R\$ 327.241,86
Dezembro	R\$ 435.263,10	R\$ 130.123,97	R\$ 305.139,13
Totais	R\$ 5.333.666,62	R\$ 1.614.241,34	R\$ 3.719.425,28

Devolução de Vendas Tributadas A Informação Fiscal esclarece que os créditos calculados em relação a Devoluções de Vendas Tributadas, por sua própria natureza, vinculam exclusivamente a receitas de mercado interno tributadas, já que a tributação na saída (venda) é condição para a admissibilidade do desconto quando da devolução da venda, por isso, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou compensação por ausência de previsão legal.

Quadro X – Resumo da análise de Devoluções de Vendas Tributadas

2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 6.263,21	R\$ 1.715,78	R\$ 4.547,43
Fevereiro	R\$ 34.101,07	R\$ 895,60	R\$ 33.205,47
Março	R\$ 42.798,11	R\$ 58,00	R\$ 42.740,11
Abril	R\$ 31.364,14	R\$ 0,00	R\$ 31.364,14
Maio	R\$ 35.704,55	R\$ 236,00	R\$ 35.468,55
Junho	R\$ 9.179,58	R\$ 33,00	R\$ 9.146,58
Julho	R\$ 71.149,04	R\$ 1.090,80	R\$ 70.058,24
Agosto	R\$ 23.840,98	R\$ 0,00	R\$ 23.840,98
Setembro	R\$ 145.477,46	R\$ 0,00	R\$ 145.477,46
Outubro	R\$ 48.029,66	R\$ 0,00	R\$ 48.029,66
Novembro	R\$ 97.562,42	R\$ 7.005,69	R\$ 90.556,73
Dezembro	R\$ 58.202,30	R\$ 0,00	R\$ 58.202,30
Totais	R\$ 603.672,52	R\$ 11.034,87	R\$ 592.637,65

Outras Operações com Direito a Crédito

Foram indevidamente incluídos como operações geradoras de créditos gastos com serviços de representações comerciais, seguros de veículos, pesquisas de mercado e de opinião, serviços de contabilidade, serviços de consultoria e assessoria, comissões sobre vendas, gastos com manutenção predial e de veículos e outras despesas de caráter geral, que não se enquadram no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos, nem estão arroladas

entre as demais hipóteses legais de apuração de créditos, previstas de forma exaustiva no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 3º da Lei nº 10.833/2003.

Quadro XI – Resumo da análise de Outras Operações com Direito a Crédito			
2012	Valores Dacon	Valores Glosados	Valores Aceitos
Janeiro	R\$ 437.267,95	R\$ 437.267,95	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 522.667,46	R\$ 522.667,46	R\$ 0,00
Março	R\$ 563.245,23	R\$ 563.245,23	R\$ 0,00
Abril	R\$ 529.558,14	R\$ 529.558,14	R\$ 0,00
Maio	R\$ 633.277,22	R\$ 633.277,22	R\$ 0,00
Junho	R\$ 707.310,15	R\$ 707.310,15	R\$ 0,00
Julho	R\$ 711.624,08	R\$ 711.624,08	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 776.526,82	R\$ 776.526,82	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 632.031,75	R\$ 632.031,75	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 589.565,55	R\$ 589.565,55	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 630.711,07	R\$ 630.711,07	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 620.655,87	R\$ 620.655,87	R\$ 0,00
Totais	R\$ 7.354.441,29	R\$ 7.354.441,29	R\$ 0,00

RESULTADO DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

Encerrada a análise dos itens em relação aos quais a Contribuinte pleiteou créditos, a fiscalização demonstrou os valores aceitos, as glosas, a base de cálculo ajustada e os percentuais para o rateio entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno, as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e as Receitas de Exportação.

Na conclusão da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT, a fiscalização anota que, dos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, são passíveis de ressarcimento somente aqueles vinculados à receita de exportação, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e à receita não tributada no mercado interno, consoante o disposto no artigo 17, caput, da Lei nº 11.033/2004, c/c artigo 16 da Lei nº 11.116/2005.

Logo, do crédito pretendido, a autoridade fiscal da DRF/CBA, por meio do Despacho Decisório em apreço, deferiu parcialmente o crédito de R\$ 248.882,16. Em consequência, foram homologadas as Declarações de Compensação nºs 26867.79272.201014.1.3.09-1634, 34870.73578.311014.1.7.09-5671 e 28823.68019.141114.1.3.09-3224, homologada parcialmente a Declaração de Compensação nº 16116.54884.191114.1.3.09-0696 e não homologadas as Declarações de Compensação nºs 08012.08242.281114.1.3.09-8809 e 09177.41866.151214.1.3.09-8550.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade às fls. 7480/7521.

Inicialmente, a Manifestante faz referência ao objeto social que explora e menciona que, valendo-se da faculdade trazida pelo artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e pelo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentro do sistema da não cumulatividade de PIS/Cofins, transmitiu Pedido de Ressarcimento – PER a fim de ver reconhecido o seu direito de crédito.

DO DIREITO

Bens Utilizados como Insumo

Reporta-se às glosas parciais dos créditos de PIS/Cofins relativos a “Bens Utilizados como Insumos”. Transcreve alguns itens da Informação Fiscal Seort/DRFCuiabá/MT para, em seguida, discordar da interpretação da autoridade fiscal.

Assevera que o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece que o contribuinte pode descontar créditos de PIS/Cofins sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Argumenta que o conceito de insumo sempre gerou discussões desde a criação do IPI, primeiro tributo brasileiro a adotar a técnica de tributação não-cumulativa. A mesma técnica foi adotada posteriormente na criação do ICMS em 1968. Por essa razão, o desenvolvimento da doutrina e jurisprudência sobre a não-cumulatividade sempre teve por norte a sua aplicação em relação ao processo de produção de bens em operações plurifásicas.

Alega que a jurisprudência nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e pelos tribunais, bem como a doutrina, tem posições favoráveis à possibilidade de apropriação de créditos sobre “todo custo necessário, usual e normal da atividade da empresa”.

A interpretação restritiva sobre a apropriação dos créditos não-cumulativos de PIS e de Cofins que a Autoridade Fiscal vem adotando em seus despachos decisórios é demasiadamente falha se considerarmos a atual jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Emenda as seguintes conclusões sobre a controvérsia:

- a) O conceito técnico de insumos, na sua mais ampla acepção, pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva a sua atividade;
- b) O conceito de insumos em face da legislação do IPI e do ICMS, dada a materialidade desses tributos, apenas parcialmente se assemelha ao conceito de insumos em face do PIS e da Cofins que, dada a específica materialidade desses tributos, possui um elastério muito maior;
- c) O conceito de insumos em face do PIS/PASEP e da Cofins está conectado à idéia de consumo de determinado bem ou serviço utilizado, ainda que de forma

indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço;

d) Incluem-se no conceito de "insumo", gerando direito ao crédito do PIS/PASEP e da Cofins, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que compõem o produto final, também outros bens que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação ("produtos intermediários");

e) O conceito de insumos em face do PIS/PASEP e da Cofins, dada a materialidade desses tributos, que incide sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, em sua acepção mais ampla, pode ainda ser tido como relativo a consumo em todos os fatores de produção, vale dizer, não apenas o consumo relativo à produção ou execução de bens, "strictu sensu", mas também como compreensível (consumo) dos demais fatores necessários à obtenção de receitas. Contudo, não pode ser demasiadamente alargado para considerar todos os gastos na geração de créditos, equiparando-se integralmente à legislação do IRPJ.

A Manifestante diz que o doc. 03 apresentado supera as dúvidas relativas à identificação dos referidos insumos no processo produtivo, além de detalhar suas atividades e materiais empregados, bem como a efetiva relação com o seu processo produtivo.

Defende a reversão da glosa dos gastos com uniformes e equipamentos de proteção individual – EPI em função do cumprimento rigoroso dos regramentos da Autoridade Sanitária; além de ser requisito decorrente dos acordos que a Manifestante deve cumprir os Sindicatos de sua categoria.

Protesta ainda pela inclusão do dispêndio a título de manutenção de veículos na base de cálculo do crédito, sob o argumento de que nas atividades de compra, abate e desossa, a aquisição do gado exerce um papel fundamental, por isso possuía uma equipe própria, dispondo de veículos leves para visitas em fazendas e confinamentos, além de veículos pesados para transporte do gado. Em 2012 contava com uma frota própria de caminhões boiadeiros que realizavam mais de 40% do transporte do gado.

Ressalta a necessidade do estrito cumprimento das regras prescritas na Norma Regulamentadora do MTE NR-6 – SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO EM EMPRESAS DE ABATE E PROCESSAMENTO DE CARNES E DERIVADOS. Por isso, protesta pelo crédito decorrente de gastos com materiais de limpeza, vapor para higienização e embalagem, além de outros, pois o ambiente de produção deve estar permanentemente limpo para evitar contaminações durante o abate do gado – a primeira grande transformação no seu processo produtivo.

A glosa dos gastos relativos a combustíveis e lubrificantes e materiais de embalagem e partes e peças de reposição teve como justificativa o fato de que tais gastos foram adquiridos de comerciantes varejistas, cuja tributação na venda se dá alíquota zero. Engana-se a fiscalização porque não há vedação legal ao

creditamento e a Manifestante não revende combustível. Tais gastos estão inseridos no processo produtivo, conforme já decidiu o CARF.

Serviços Utilizados como Insumo

Embasado no conceito de insumo trazido pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº404/2004, o Auditor-Fiscal glosou os gastos referentes à comissão sobre compras e frete nas compras. Discorre sobre o conceito de despesa necessária para firmar entendimento que as despesas em comento devem ser totalmente incorporadas às atividades produtivas da Manifestante.

As atividades de produção desenvolvidas exigem negociação com produtores rurais e pequenos empreendedores, por isso, é necessário conceder benefícios financeiros aos seus representantes e parceiros comerciais para adquirir o gado que servirá de abate, desossa e produto final, no menor tempo possível e com boas condições de saúde. Estes gastos relativos à comissão de compras são indispensáveis para as atividades de produção da Contribuinte.

A defesa contesta posição do Fisco ao glosar as despesas de comissão de compras por não caracterizarem insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tendo em vista que as despesas de armazenamento e fretes sobre vendas, que não podem ser enquadradas na rubrica de insumos, geram direito ao crédito em exame, por disposição expressa das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03.

Ressalta que as despesas com serviços de transporte (frete) são suportadas pela Manifestante e compõe o custo de aquisição dos bens adquiridos, considerando as questões contábeis inerentes à operação. Há dissociação entre o serviço prestado e a aquisição do gado com suspensão, enquanto o vendedor do gado não paga o PIS e a Cofins sobre a receita de venda, o prestador dos serviços recolhe normalmente as contribuições.

É sabido que as receitas auferidas pelos fornecedores de gado bovino, para pessoas jurídicas que os utilizam como insumos, situação da Manifestante, estão sujeitas à suspensão da incidência do PIS e da Cofins por conta de previsão contida no artigo 32, I, da Lei nº 12.058/2009.61. No entanto, não há na norma legal qualquer condicionamento do direito ao desconto do crédito sobre o valor do serviço de transporte de insumos ao tratamento tributário aplicado sobre as receitas auferidas pelo fornecedor com a venda dos insumos. O CARF já proferiu decisões nesse sentido.

Aplicando a analogia, “se os prestadores de serviços de transporte são tributados pelo PIS e pela Cofins e dão direito ao crédito mesmo se o insumo (gado) não for tributado pelo vendedor, o mesmo se aplica para os serviços objeto da glosa”.

Portanto, uma vez identificado documentalmente que os gastos se referem à “comissão sobre compras” e “fretes nas compras”, a glosa deve ser revertida.

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

Considerando a questão documental, a Manifestante apresenta as faturas faltantes para reversão da glosa.

Argumenta que os valores faturados a título de demanda contratada, juros, multas e CIP não deixam de constituir despesa necessária para as operações da Manifestante, pois caso deixe de recolher a referida contribuição muito provavelmente terá restrições na utilização da energia elétrica. A Solução de Consulta nº 68/2013 e Acórdão CARF nº 3401- 003.096 expressam a mesma interpretação.

Discorda da glosa integral da despesa.

Despesas de Aluguéis de Prédios locados de Pessoa Jurídica

A Manifestante apresenta os contratos de locação e seus respectivos aditivos, cujo locador é a empresa Frigoletti – Armazéns Gerais, para demonstração de que referido bem é utilizado em suas atividades produtivas. Apresenta, ainda, outros documentos (doc. 06), como o Alvará de Funcionamento, cadastro fiscal do SINTEGRA da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e taxa de fiscalização para licença de localização, todos em nome da Manifestante, que reforçam a condição de que é utilizado nas atividades da empresa.

Logo, comprovada a veracidade do crédito apropriado sobre tais gastos, a glosa não pode ser mantida.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

A Autoridade Fiscal identificou que os gastos são referentes a fretes entre estabelecimentos da Manifestante. Sua operação de abate do gado e desossa e produção de miúdos pode ser realizada em diferentes estabelecimentos, por questões logísticas e de custos envolvidos. O transporte realizado entre os estabelecimentos é de insumos envolvidos diretamente no processo produtivo.

Aduz que o inciso IX do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao destacar a observância dos incisos I e II deste artigo para sua aplicação – que se referem, respectivamente, aos bens adquiridos para revenda e insumos utilizados no processo produtivo e prestação de serviços – objetiva atribuir à natureza jurídica do crédito sobre fretes a natureza do crédito de insumo.

É evidente a possibilidade de creditamento dos gastos com frete de insumos (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e demais bens aplicados no processo produtivo) entre estabelecimentos, que estejam em fase de industrialização, pois compõe o custo de produção para fins de apuração do crédito do PIS e da Cofins.

Os gastos com pedágios (destacados no corpo dos CTCR) são considerados no custo dos serviços prestados pelo transportador, fator que admite a tomada do crédito por se tratar de custo de aquisição de serviços essenciais à atividade produtiva.

Assim, a glosa deve ser afastada.

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

A Autoridade Fiscal houve por bem glosar parcialmente os créditos apropriados sobre os gastos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, afirmando que foram aceitos apenas os valores de encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda, sendo glosadas as rubricas “Veículos e Acessórios”; e as rubricas que tiveram como destaques os Centros de Custos “Administrativo” e “Transporte”, sendo aceito apenas “Gerencia Industrial.

A Manifestante discorda de parte considerável da glosa dos itens mencionados no parágrafo anterior, face ao princípio da verdade material, pois os ativos são utilizados no processo de produção, fato que é possível confirmar pela contabilização desses itens no centro de custo das atividades produtivas. Acredita que a documentação produzida pela Recorrente não foi “analisada profundamente para constatação de sua utilização no processo produtivo”, tais como “as planilhas acostadas aos autos da Fiscalização dão a prova de veracidade necessária para apropriação do crédito, pois são documentos de caráter oficial”.

Apresenta o documento para constatação dos valores contabilizados como ativo imobilizado decorrente de computadores alocados no centro de custo “1068-Gerencia Industrial”, uma vez que se referem aos computadores e periféricos que são utilizados no processo produtivo (controle de máquinas e equipamentos utilizados na produção).

Devolução de Vendas Tributadas

Relativamente à glosa de devolução de vendas, a defesa discorda do entendimento do Auditor-Fiscal, que acabou por desvirtuar a aplicação do rateio proporcional previsto nos artigos 3º, §8 e 6º, §3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O CARF homologa o entendimento de que método do rateio proporcional é aplicado somente quando parte da receita é cumulativa e a outra parte é não cumulativa. Assim, protesta pela reconhecimento do direito creditório na forma do rateio proporcional realizado, pois, ao contrário da interpretação da fiscalização, são créditos passíveis de ressarcimento.

Outras Operações com Direito a Crédito

A maior parte destes gastos glosados integralmente recai sobre seguros e monitoramento de cargas. Logo, por possuir frota própria e realizar vendas interestaduais, necessita garantir que seus produtos chegarão aos seus clientes. Esses gastos estão intrinsecamente ligados à atividade da empresa e são considerados insumos, no sentido de gerar crédito de PIS/Cofins, o que configura hipótese de creditamento.

O CARF segue esse entendimento.

PEDIDO REQUER o acolhimento da defesa para reforma do Despacho Decisório, o reconhecimento total do crédito declarado no Pedido de Ressarcimento – PER e a homologação das compensações declaradas.

O acórdão da DRJ vem da seguinte forma ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

A restituição só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

No seu recurso voluntário o contribuinte argui, em síntese, que a aplicação do conceito de insumos, no caso concreto, está sendo aplicada de forma muito limitada em relação aos itens que ensejariam direito ao creditamento da contribuição social na condição de insumo. Para tanto, esgrime em relação aos seguintes itens:

Revenda: Glosa por não incidência na entrada; contribuinte contesta vedação ampla.

Insumos: Glosas de combustíveis, EPIs, limpeza e manutenção; alega essencialidade.

Serviços: Fretes e comissões glosados; contribuinte sustenta vínculo com a produção.

Energia: Exclusão de CIP, demanda e multas; contribuinte defende necessidade operacional.

Aluguéis: Glosa por ausência de prova; contribuinte junta documentos da unidade produtiva.

Frete venda: Glosa por falta de prova e frete entre filiais; defende crédito por essencialidade.

Depreciação: Glosa parcial; contribuinte sustenta uso produtivo e apresenta planilhas.

Devoluções: RFB nega ressarcimento; contribuinte invoca rateio proporcional legal.

Outros créditos: Glosas de seguros e monitoramento; alega vínculo com a operação de vendas.

Há apensamento de auto de infração (10183.904495/2013-23) referente à imposição da multa de 50% prevista para os casos de não homologação de compensação/restituição, nos termos do §17 do artigo 74, da Lei 9.340/96, após ter ocorrido a glosa de créditos no processo administrativo em questão, que será apreciado e julgado em conjunto, dada a agrupamento no SGI.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Conceito de insumo. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de

essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como vem definindo a Receita Federal do Brasil em atos normativos de inferior hierarquia, pois indevidamente limitado ao ponto de restringir de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a relevância” aferida em razão da sua atividade e econômica, e não de determinada linha de produção.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva, pois relaciona-se com a atividade econômica, conceito muito mais abrangente.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais

ampla do que uma linha de produção, está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

Não é outro o entendimento da doutrina nacional, cuja aplicação revela adequada ainda em relação às instruções normativas mais recentes que regulam a matéria:

Porém, isso não significa que o creditamento deva ficar restrito à fase da industrialização ou da produção. Ao limitar o crédito a essa etapa, o Parecer Normativo Cosit n. 05/2018 promoveu uma reedição (em menor escala, mas não menos prejudicial e equivocada) da exegese que, antes do REsp n. 1.221.170/PR, sustentava a validade da aplicação do conceito de insumo do IPI ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Trata-se de uma interpretação que não é condizente com o evento imponible do PIS e da Cofins, que, como ninguém desconhece, são tributos que incidem sobre a receita bruta auferida com a venda do produto, e não sobre a sua produção ou fabricação.** Quando não há coerência ou adequação entre o creditamento e o evento imponible do tributo, a técnica da não cumulatividade não atinge o seu objetivo, que é a neutralização do efeito cascata da incidência plurifásico-cumulativa. Isso equivale a uma restrição da não cumulatividade sem previsão legal, ou seja, o mesmo vício que inquinou as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004.¹ (destacamos)

A limitação do creditamento a uma relação estrita com a produção, como definida em atos normativos da Receita Federal, não encontra amparo legal, pois desvirtua o princípio da não cumulatividade, violando o objetivo de neutralizar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta. A abrangência da não cumulatividade no PIS e na COFINS, como visto e estabelecido pelo precedente qualificado do E. STJ, está diretamente relacionada à **atividade econômica como um todo**, incluindo todas as etapas e elementos necessários ao desenvolvimento da operação empresarial, desde que sua subtração comprometa a qualidade, a viabilidade ou o resultado da atividade.

Assim, interpretações restritivas que vinculem os créditos exclusivamente à fase produtiva estão em desacordo com os fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis, além de promoverem uma restrição não prevista em lei, configurando excesso de exação. A leitura adequada e coerente com o sistema de não cumulatividade exige a observância da **atividade econômica integral**, atribuindo a classificação como insumo para todos os elementos imprescindíveis ou relevantes para a sustentação dessa atividade.

Por outro lado, a exigência de produção de provas específicas para demonstrar a essencialidade de *determinados itens* na atividade econômica deve ser analisada com cautela,

¹ *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Adolpho Bergamini; revisão Marco Magalhães Peixoto. – 6. ed. rev. e atual. – São Paulo: MP, 2024. fl. 341.

sobretudo no que diz respeito àqueles bens ou serviços que, por sua natureza, são invariavelmente necessários à atividade econômica industrial como um todo. A exigência de realização de perícias ou de apresentação de provas adicionais para insumos cuja imprescindibilidade é manifesta e amplamente reconhecida sujeita a imposição de um ônus excessivo e desproporcional.

Nesse contexto, a necessidade de comprovação individualizada e pormenorizada seria desarrazoada em determinados casos, considerando que esses insumos têm relação direta e intrínseca com a continuidade e a qualidade da produção industrial em qualquer segmento econômico, tratando-se, por exemplo, de itens de aplicação indispensável na indústria (qualquer atividade industrial).

Assim, para insumos cuja relevância seja evidente e que integrem processos produtivos de forma recorrente e indispensável, deve-se presumir sua essencialidade, desde que comprovado o custo por meio de adequada documentação fiscal (nota fiscal, etc.), dispensando a necessidade de comprovação adicional por parte do contribuinte, exceto em casos excepcionais devidamente fundamentados pela autoridade fiscal e que não digam respeito a uma glosa genérica, sob a singela rubrica de que não seriam os mesmos insumos no entender do Fisco.

Portanto, para itens cuja imprescindibilidade é evidente e comum a determinadas atividades econômicas, ou até mesmo para aquelas em que o julgador possui conhecimento de causa dada a sua experiência profissional, não se revela razoável a exigência de provas específicas adicionais. Para além disso, o contribuinte logrou êxito em produzir prova suficiente, bem como esclarecimentos, inclusive sobre o seu processo produtivo e *locus* de aplicação do respectivo insumo, na mesma medida da Fazenda.

Do exposto, passamos à análise de cada um dos itens relacionados ao conceito de insumo, de forma a viabilizar a compreensão da sua imprescindibilidade para com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

2.1 Bens sujeitos à alíquota zero e destinados à revenda e devoluções em operações desoneradas.

No que toca esse item a Fiscalização identificou que o contribuinte se apropriou de créditos relativos a entradas desoneradas, bem como de devoluções de saídas desoneradas. Para esses itens, a questão de fundo não estabelecer se são insumos, ou não. A questão posta se relaciona com a possibilidade, ou não, de tomada de créditos de contribuições sociais, quando a operação não está submetida à oneração do tributo.

Assim, a não cumulatividade pressupõe a ocorrência de alguma incidência, ainda que o regime possa operar nas sistemáticas base/base, ou tributo/tributo. A lógica que se extrai

do inciso II, §2º do artigo 3º da Lei 10.833/03, norma exclusiva expressa, é que, ainda que se trate de insumo, a entrada desonerada não enseja direito à tomada de créditos.

Esse é o entendimento da Terceira Câmara Superior de Recursos Fiscais, como abaixo segue o precedente recente, inclusive:

Numero do processo: 10783.904962/2014-37

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Mar 13 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon May 06 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

Numero da decisão: 9303-014.780

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: OSWALDO GONCALVES DE CASTRO NETO (grifamos)

Nesses termos, mantenho a glosa sobre os créditos originados da aquisição de insumos e das devoluções, sempre que envolvidas em operações desoneradas. O que diz o artigo 17 da Lei 11.033/04 é que saídas desoneradas preservam os créditos dos respectivos insumos (aquisições), e não direito a crédito em insumos desonerados.

2.2 Glosas de EPIs e limpeza.

O contribuinte argui que, com base na descrição do seu processo produtivo, que os EPI e os materiais de limpeza, são insumos essenciais para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Em relação ao direito de tomada de créditos relacionados à aquisição de EPI – Equipamentos de Proteção Individual, os mesmos constituem material de aplicação indispensável no ambiente fabril do recorrente, dado o nível de higiene sanitária exigido pelas normas regulamentares. É insumo para a atividade econômica do contribuinte recorrente, uma vez que a sua supressão pode implicar não apenas em cominação de penalidades trabalhistas e previdenciárias, como também infração direta a normas legais regulamentares (NR) e fitossanitárias.

A supressão dos EPI enseja conduta ilícita, implicando de forma direta a sua essencialidade para que a atividade econômica da empresa possa ser adequadamente explorada, ao ponto em que muitos dos EPI protegem não apenas ao colaborador que utiliza do mesmo, mas também evitam o contato humano com a produção, quando necessário. No caso concreto, como bem destacou o contribuinte:

- Ressalta a necessidade do estrito cumprimento das regras prescritas na Norma Regulamentadora do MTE R-6 – SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO EM EMPRESAS DE ABATE E PROCESSAMENTO DE CARNES E DERIVADOS. Por isso, protesta pelo crédito decorrente de gastos com materiais de limpeza, vapor para higienização e embalagem, além de outros, pois o ambiente de produção deve estar permanentemente limpo para evitar contaminações durante o abate do gado – a primeira grande transformação no seu processo produtivo. (e-fl. 8661)

As fotografias e o conhecimento médio sobre a atividade econômica do contribuinte permitem a verificação de que os EPI sempre forma exigidos por NR específica, tratando-se de obrigatoriedade legal essencial ao livre desempenho da sua atividade econômica. Os EPI, como pode se denotar da descrição das etapas de produção envolvidas na atividade econômica da empresa (e-fls. 1150 e seguintes), é elemento essencial na sua atividade e produção.

Por sua vez, os materiais de limpeza são ainda mais essenciais no desempenho da atividade da recorrente, que explora o abate de bovino, a fabricação de carne desossada e de subprodutos do abate. A maior parte dos produtos são destinados ao consumo humano e demandam, até mesmo pelo bom senso, gastos e investimentos em materiais de limpeza e assepsia no ambiente fabril do contribuinte.

Em relação a esses materiais de limpeza, cumpre esclarecer que ficou evidente, pela descrição e prova dos autos, que eles são insumos essenciais, vitais para a operação em relação à higienização permanente do ambiente industrial de abate, evitando contaminações

microbiológicas dos alimentos. Trata-se de fase crítica do processo produtivo, aplicando-se a NR 36 do MTE.

No mesmo sentido, segue precedente desse C. CARF sobre o assunto:

Numero do processo: 10410.720523/2011-69

Data da sessão: Tue Jun 20 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Aug 07 00:00:00 UTC 2023

Ementa: 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, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

Numero da decisão: 9303-014.081

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, negar provimento em relação a equipamentos de proteção individual (EPI) e materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção; e (b) por maioria de votos, dar provimento no que se refere ao aproveitamento de créditos extemporâneos efetuado sem retificação de declarações, no regime não cumulativo, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Semiramis de Oliveira Duro (Suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

(Suplente convocado) Erika Costa Camargos Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Nesse sentido, revento a glosa relativa aos créditos tomados a título de EPIs e materiais de limpeza, dada a essencialidade dos mesmos em relação à atividade econômica do contribuinte.

2.3 Glosas de combustíveis e manutenção.

Parte das glosas de créditos se refere diretamente à pretensão de creditamento por parte do contribuinte em relação à manutenção da sua frota de carros e caminhões, bem como do combustível utilizado na mesma, além daquele aplicado nos seus geradores de energia elétrica (BS1800).

Cumpra o esclarecimento que a recorrente, além de explorar a atividade de frigorífico e abatedouro, também explora, concomitantemente como atividade econômica, o transporte rodoviário de cargas e o comércio de carnes, como frisado pelo contribuinte e consta do seu CNPJ e contrato social. Fica claro dos autos que o contribuinte possui uma frota de carros e caminhões, que, cada qual na sua especificidade, além de ir e vir em busca do gado em pé, leva e traz insumo (carnes e cortes de carnes).

Há caminhões boiadeiros, que transportam o gado vivo de onde estiver até a planta de abate, dos veículos leves, que na forma como descritos, são essenciais e relevantes para as visitas técnicas e confinamentos. Fica evidente que se trata de uma etapa essencial da atividade econômica do contribuinte, de ir verificar as condições, inclusive fitossanitárias, de quem pretende adquirir animais vivos. Buscar o gado vivo para levá-lo ao abate, da mesma forma é essencial e muito relevante para a atividade econômica do contribuinte.

Por outro lado, o contribuinte se refere a um Diesel específico (BS1800), que seria destinado exclusivamente aos geradores de energia que funcionam não apenas quando falta energia, mas também quando o custo da geração está abaixo daquele praticado no mercado. De fato, tal diesel é uma variedade específica para geradores de energia, atestando a alegação do recorrente. Não há como se pensar na possibilidade de a atividade econômica explorada pelo recorrente possa deixar de estar munida de geradores, dada a perecibilidade da carne e demais alimentos com os quais trabalha.

No mesmo sentido já se manifestou a CSRF/3ª Turma no Acórdão nº 9303-013.199, a saber:

Numero do processo: 11516.000580/2009-98

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Apr 13 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Wed Jun 15 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004 COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito da PIS e COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria-prima.

Numero da decisão: 9303-013.199

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rego – Presidente (documento assinado digitalmente) Érika Costa Camargos Autran – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego.

Nome do relator: ERIKA, COSTA CAMARGOS AUTRAN

Por essas razões de decidir, revento as glosas realizadas sobre os combustíveis.

Seguindo a diante com a análise, agora dos custos com a manutenção da sua frota, adoto as mesmas razões de decidir acima exposto em relação aos combustíveis. A atividade econômica da contribuinte demanda o transporte, seja para buscar o boi vivo, seja para transportar matéria prima entre estabelecimento, ou ao consumo.

Não há transporte sem manutenção de frota, motivo pelo qual revento as glosas sobre esse item.

2.4 Glosas relativas a serviços: Fretes e comissões.

O contribuinte argui que o pagamento das comissões é indispensável para que o mesmo tenha acesso ao mercado alvo. Afirma que sua operação, até certo ponto, depende desse serviço que literalmente busca matéria prima bruta (viva) para a empresa. Por outro lado, as comissões também estão presentes nas saídas prospectada por determinados terceiros.

A descrição de como a atividade econômica se desenvolve permite o entendimento segundo o qual é essencial, seja para aquisição de matéria prima, seja para a colocação do seu produto no mercado, a contratação de terceiros especializados no serviço específico. Há clara competição no mercado pela mesma matéria prima indispensável ao contribuinte, logo o mesmo necessita, como fator de sobrevivência, de determinadas assessorias custeadas por comissões.

Assim, revento as glosas relativas às comissões pagas a pessoa jurídica e devidamente documentada.

No que toca aos fretes, dois tipos distintos de frete são abordados. Um se refere aos fretes contratados de terceiros, que trazem o boi vivo (matéria-prima) de onde estão para a unidade de abate, e outro relacionado ao frete de produtos acabados ao consumidor final, bem como de matéria-prima entre estabelecimentos.

A contratação de fretes de pessoa jurídica (terceiros) para o transporte do boi vivo, ou de mercadorias destinadas a venda, bem como de insumos entre estabelecimentos, autoriza a tomada de créditos das contribuições sociais. No caso fica evidente que a maioria desses fretes de terceiros se refere a gado vivo, matéria-prima do recorrente.

E não há de se aplicar, por indevido, o mesmo regime legal da mercadoria sendo transportada, ao transporte. O direito ao creditamento relativo ao frete é autônomo em relação ao regime de tributação do produto transportado. Sofrendo o frete a incidência das contribuições sociais, enseja o mesmo direito a creditamento de tais contribuições em observância ao princípio da não cumulatividade.

A disposição expressa do inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 é expresso nesse mesmo sentido, assim como precedentes muitos, inclusive da 3ª Câmara CSRF, a saber:

Numero do processo: 10935.724493/2014-93

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Mar 15 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Apr 26 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). **Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.** (Acórdão 9303-011.551 - Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)

Numero da decisão: 9303-013.849

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, deu-se provimento, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenberg Filho, que negaram provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente (documento assinado digitalmente) Érika Costa Camargos Autran – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN

No mesmo sentido reza a Súmula CARF nº 188, cujas limitações são totalmente aplicáveis ao caso:

Súmula CARF nº 188

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

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

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

Nessa longarina, o direito ao crédito decorrente do frete é independente do regime de tributação do produto transportado.

Por sua vez, os fretes relativos às saídas de produtos acabados para a venda geram direito ao creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso IX da Lei 10.833/03 é expresso ao assegurar o crédito sobre o frete para a venda, quando suportado o ônus pelo vendedor, assim como a armazenagem. Em relação aos fretes ocorridos entre estabelecimentos, não há a autuação nenhum elemento que tenha afirmado tratar-se de frete de produto acabado, ao ponto em que o contribuinte deixou evidenciado expressamente e que tais fretes decorreram de remessas de insumo.

Nesse sentido, revento as glosas relativas ao frete de insumos (matéria-prima) entre estabelecimentos, o que não é vedado pela Súmula Carf nº 217. Os fretes cujo custo tenha sido suportado pelo adquirente ou terceiro, não enseja direito a creditamento e deve ser mantida a glosa do mesmo.

2.5 Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor.

Inicialmente, cumpre o destaque de que a apropriação de créditos associados ao consumo de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor é expressamente assegurado por lei (art. 3, inciso III da Lei 10.833/03).

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

A glosa em análise não impossibilita a tomada do crédito em questão, ela não autoriza, no entanto, a exclusão de CIP – Contribuição para a Iluminação Pública, multas aplicadas na conta de energia, nem os custos com os contratos de demanda de energia (contrato) componham a base de apuração dos créditos a que tem direito o contribuinte.

Em relação à CIP, a despeito de tal contribuição municipal ter como base de cálculo o consumo de energia e ser cobrada via convênio em conta de energia, tal tributo não encontra amparo dentro do conceito tarifário estabelecido pela ANEEL. A tarifa de energia é composta pela compra da energia, transmissão e distribuição, além dos encargos setoriais, apenas.

Parcela A: Compra de Energia, transmissão e Encargos Setoriais; e

Parcela B: Distribuição de Energia.

A CIP, nessa esteira, não integra a energia consumida pelo estabelecimento, como já decidiu a o CSRF/3ª Seção:

Numero do processo: 10920.000099/2011-82

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Mon Apr 08 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Tue Jun 04 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 COSIP. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE O valor relativo à "Contribuição para Custeio da Iluminação Pública - Cosip" não constitui custo relativo à energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica. Em consonância com a literalidade do inciso III do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente podem ser apurados créditos da Contribuição da COFINS, os valores relativos aos gastos com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Ausente previsão legal para o crédito relativo aos valores da COSIP é impossível o reconhecimento dos créditos relativos ao seu custo.

Numero da decisão: 9303-014.988

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Alexandre Freitas Costa - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

Nome do relator: ALEXANDRE FREITAS COSTA

Por no outro lado, os contratos de demanda de energia são celebrados para estabelecer os termos e condições para um fornecimento de energia de acordo com a estabilidade e quantidade necessárias ao pleno funcionamento da planta industrial. Não é energia elétrica propriamente dita, pois é capaz, apenas, de regular a forma do seu fornecimento, uma potencialidade.

Essa potencialidade, contratada via contrata de demanda, não pode ser confundida com consumo, efetividade medida. O inciso III do artigo 3 da Lei 10.833/03 autoriza a tomada de créditos relacionados à **energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica**, e não a potencialidade contratada. Por isso, mantenho a glosa sobre os contratos de demanda de energia.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 224:

SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Por fim, tratando a questão de multas aplicadas no contexto da aquisição da energia e (in)adimplemento da obrigação com a mesma relacionada, tais valores acompanham o principal que, no caso, é insumo, o que viabiliza o creditamento. Portanto, revento a glosa sobre a multa e juros que tenham incidido sobre o fornecimento de energia.

2.6 Aluguéis.

Conforme consta da Fiscalização e do acórdão da DRJ, a glosa decorre por ausência de prova por parte do contribuinte. O contrato de locação juntado pelo contribuinte (e-fls. 7600 e seguintes), em verdade é um aditivo ao contrato originário, cuja redação não permite a identificação específica do imóvel em questão. Ocorre que o recorrente colaciona aos autos outros documentos que, no conjunto, autorizam, por indício, o creditamento relativo a esses gastos em relação ao imóvel sito na AV CDOR ANTONIO BORIN, 1755, GALPÃO C, JD CAÇULA, 13218-561 JUNDIAI/SP, nos termos do inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/03.

2.7. Depreciação.

Foram glosadas as rubricas “Veículos e Acessórios”; e as rubricas que tiveram como destaques os Centros de Custos “Administrativo” e “Transporte”, sendo aceito apenas “Gerencia Industrial”. A tese central da Fiscalização está respaldada no entendimento segundo o qual apenas a depreciação sobre bens do imobilizado diretamente aplicados à **fabricação de produtos** poderiam ensejar o direito ao creditamento pretendido.

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

Os bens a que se refere a glosa do “Gerencial Industrial” já fora revertido pela DRJ, porém entre os demais glosados, os de “Veículos e Acessórios” e “Transporte” devem ter a sua glosa revertida. Como já abordado anteriormente, a recorrente exerce algumas atividades econômicas distintas, ainda que encadeadas (frigorífico e transporte). Não há justificativa para a vedação do crédito pretendido com base no fato de a atividade ser frigorífico, e que portanto os custos com transporte estariam fora da fase de produção, sem levar em consideração todas as atividades econômicas exploradas pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, os custos com a manutenção e transporte, ressalvada aqueles relativos à locação de veículos de transporte de carga ou passageiros a que se refere a Súmula CARF nº 190, permitem a tomada de créditos das contribuições sociais.

2.7 Devoluções.

Faz entender que a DRJ não impossibilitou a tomada de créditos relativos a devoluções. A mesma determinou que apenas operações oneradas e que tenham integrado o faturamento do mês anterior para fins de incidência das contribuições possibilitam devoluções com direito a creditamento. A lógica legislativa contida no inciso VIII do artigo 3º da Lei 10.833/03 é mitigar a tributação sofrida em razão de uma saída que, ocorrida, acaba por ser revertida, neutralizando economicamente os efeitos da saída submetida a devolução.

Assim, as operações que envolvam exportações estão fora do campo de incidência da norma de creditamento, haja vista que referidas saídas são imunes (art. 149, §2, I da CF/88 e 6º, I da Lei 10.833/03). Já em relação àquelas que tenham sofrido a incidência na sua saída, essas ensejam o direito ao creditamento e, portanto, ficam com a sua glosa revertida, sendo possível o ressarcimento por ausência de vedação legal expressa.

2.8 Outros créditos: Glosas de seguros, monitoramento e pedágio.

Mais uma vez o conceito de insumo cotejado com as atividades econômicas do recorrente viabiliza o entendimento de que, na sua vertente de transporte, a mesma tem como insumo despesas com seguros e monitoramentos, além do pedágio, coisas inerentes à atividade de transporte, e sem os quais o rastreamento de frota e o trânsito livre dos bens ficariam prejudicados, principalmente na escala exercida pelo contribuinte recorrente.

Não se concebe uma operação dessa envergadura sem seguro e rastreamento, sendo cediço que a contratação de rastreamento de cargas é elemento que, ao ponto em que viabiliza a localização da carga em tempo real, mitigando os riscos associados ao furto/roubo, é elemento que reduzi significativamente o valor do seguro, implicando na relevância concorrencial do negócio.

Já o pedágio, esse não tem opção para uma transportadora, salvo a de recolher o mesmo muitas vezes de forma antecipada, via vale-pedágio, ou comprovação de pagamento que o substitua. É essencial para a atividade econômica de transporte, pois sem o pagamento do pedágio as cargas não transitam livremente. Não coaduno, nesse sentido, com a restrição do creditamento sob o argumento de que o mesmo não possui previsão legal expressa.

Um leque de insumos não tem sua provisão legal expressa, e por isso mesmo são classificados e agrupados em conceitos mais amplos, como insumo.

Nesse sentido, revento as glosas relativas a seguros, monitoramento de cargas e pedágio.

3. Multa de 50% em decorrência da glosa de compensação. Tema 736 de repercussão geral do E. STF.

Trata o caso da aplicação da multa de 50%, prevista no §17 do artigo 74 da Lei 9.430/96 em decorrência da não homologação de compensação/ressarcimento. No curso do processo administrativo sobreveio decisão em sede de repercussão geral emanada o E. STF por meio do Tema 736.

O Tema 736 do E. STF, determina que:

“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.”

Referido precedente qualificado é vinculante para o CARF nos termos do artigo 99 do RICARF, devendo ser aplicada por todos os Conselheiros.

Nessa longarina, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a multa declarada inconstitucional pelo E. STF.

4. Conclusão.

Nessa longarina, dou provimento parcial ao recurso voluntário para **reverter, além da multa de 50%, as seguintes glosas** aos créditos:

- EPI e Produtos de Limpeza;
- Combustíveis (incluído o destinado ao gerador de energia) e manutenção de frota;
- Fretes onerados e devidamente registrados, bem como as comissões (aquisição do boi vivo e venda das carnes nas suas diversas apresentações);
- Energia efetivamente consumida, apenas (sem CIP; demanda contratada, etc. – Súmula CARF nº 224);
- Aluguel do imóvel de Jundiaí – SP;
- Depreciação;
- Devoluções, desde que tributadas as respectivas saídas;
- Seguro, Monitoramento e Pedágio.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, redator designado

Dirijo do eminente Relator quanto à reversão da glosa relativa aos valores elencados abaixo:

2.4 – Frete e Comissões

Dirijo do voto condutor quanto à reversão da glosa relativa às comissões pagas na aquisição de gado.

Tais dispêndios decorrem de intermediação comercial para aquisição de matéria-prima e não se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nem atendem aos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 779.

As comissões de intermediação não participam do processo produtivo, não constituem exigência legal, técnica ou contratual e não são indispensáveis à obtenção do produto final, caracterizando-se, portanto, como despesas de comercialização vedadas pelo § 2º, III do mesmo dispositivo legal.

A jurisprudência do Conselho confirma esse entendimento:

“As comissões de intermediação para aquisição de gado configuram despesas comerciais, não se enquadrando como insumo essencial ou relevante.”

(Acórdão nº 3401-008.043, 3ª Seção, sessão de 2023)

“Despesas com comissões de venda configuram gastos com comercialização e estão expressamente excluídas da não cumulatividade (art. 3º, § 2º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).”

(Acórdão nº 3302-011.601, 3ª Seção, sessão de 2022)

Dessa forma, mantenho a glosa efetuada pela autoridade fiscal, afastando o creditamento de PIS e Cofins sobre as comissões pagas na compra de gado.

2.5 – Energia Elétrica – Multa e Juros

Conforme consignado na Informação Fiscal e mantido pela decisão de primeira instância, o crédito de PIS e Cofins no regime não cumulativo somente é admitido em relação à energia efetivamente consumida no processo produtivo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e da Súmula CARF nº 224, que dispõe expressamente:

“Somente a energia elétrica efetivamente consumida na produção gera direito ao crédito da contribuição não-cumulativa.”

(Súmula CARF nº 224)

Os valores pagos a título de juros e multa representam encargos financeiros e moratórios decorrentes do inadimplemento da obrigação de pagar a energia adquirida, não se confundindo com o custo de aquisição do insumo, nem constituindo bens ou serviços necessários ao processo produtivo.

Tais dispêndios não guardam relação de essencialidade ou relevância com a atividade da contribuinte, pois não são aplicados na produção, resultando exclusivamente de ato de gestão financeira.

O atraso no pagamento não é condição para a obtenção ou consumo de energia, mas mero evento eventual e externo à cadeia produtiva.

“Multas e juros incidentes sobre atraso no pagamento de energia não configuram insumo. Correspondem a penalidade e encargo financeiro, não sendo despesas necessárias à produção.”

(Acórdão nº 3401-006.981, 3ª Seção, sessão de 19/04/2022)

“Apenas o valor da energia efetivamente consumida gera direito a crédito; demais encargos (demanda contratada, multa, juros, CIP) não integram o conceito de insumo.”

(Acórdão nº 3202-008.955, 3ª Seção, sessão de 17/10/2023)

“As multas e juros de mora decorrem de inadimplemento e não da produção de bens; não há essencialidade ou relevância.”

(Acórdão nº 3401-008.214, 3ª Seção, sessão de 21/03/2023)

Mantenho a glosa referente às multas e juros nas faturas de energia elétrica, por não se enquadrarem no conceito legal de insumo nem apresentarem vínculo com o processo produtivo.

2.7 – Depreciação do Ativo Imobilizado

Conforme consignado na Informação Fiscal e mantido pela decisão de primeira instância, o crédito de PIS e Cofins é admitido, nos termos do artigo 3º, §1º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, apenas em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

A autoridade fiscal reconheceu o direito ao crédito apenas quanto às máquinas e equipamentos empregados na Produção, glosando, entretanto, os valores correspondentes a veículos, acessórios e bens de transporte, por não se vincularem de forma direta ao processo produtivo.

A DRJ confirmou essa conclusão, afirmando que a legislação exige relação de uso direto na produção para que a depreciação gere direito ao crédito, o que não se verifica nos bens utilizados em atividades administrativas, comerciais ou logísticas.

O voto condutor, contudo, entendeu por estender o reconhecimento do crédito também aos veículos e acessórios de transporte, ao argumento de que esses bens seriam necessários à movimentação de insumos e produtos acabados entre unidades, caracterizando-se, portanto, como essenciais à atividade produtiva.

Não acompanho esse entendimento.

A interpretação literal e sistemática do artigo 3º, §1º, VI, restringe o direito ao crédito à depreciação de bens empregados diretamente no processo produtivo, excluindo veículos e bens de apoio.

O benefício fiscal está condicionado ao uso direto na industrialização, e não a atividades auxiliares.

Nesse sentido, o CARF tem reiterado que a depreciação de bens empregados em atividades de apoio ou transporte não gera direito a crédito:

“A depreciação de veículos, equipamentos de transporte e bens administrativos não gera direito a crédito de PIS e Cofins. Apenas as máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo estão abrangidos pelo art. 3º, §1º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”

(Acórdão nº 3402-007.814, 4ª Câmara, 2ª Turma, sessão de 06/06/2023)

“Somente a depreciação de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção confere direito a crédito. Veículos e outros bens de uso administrativo não se enquadram no conceito legal.”

(Acórdão nº 3201-004.150, 2ª Câmara, 1ª Turma, sessão de 17/03/2021)

Dessa forma, mantenho a glosa relativa à depreciação de veículos, acessórios de transporte e bens administrativos, reconhecendo o crédito apenas quanto às máquinas e equipamentos efetivamente utilizados na produção.

2.8 – Outros Créditos: Seguros, Monitoramento e Pedágios

Conforme consignado na Informação Fiscal, as referidas despesas foram registradas como “outros créditos” na apuração de PIS e Cofins não cumulativos.

A autoridade fiscal glosou integralmente tais valores sob o fundamento de que:

- os prêmios de seguros não se relacionam à produção, mas à proteção patrimonial e financeira;
- os serviços de monitoramento e vigilância têm natureza administrativa e patrimonial;
- e os pedágios dizem respeito a transporte externo, sem prova de utilização produtiva.

A DRJ confirmou a glosa pelos mesmos fundamentos.

O relator, todavia, reverteu parcialmente a glosa, admitindo o crédito quanto aos seguros e monitoramento relacionados a instalações industriais e aos pedágios incidentes em transporte produtivo.

Não acompanho tal entendimento.

Os valores pagos a título de seguros representam encargos financeiros de natureza preventiva, não relacionados à industrialização.

O mesmo se aplica aos serviços de monitoramento, cuja função é proteger o patrimônio, e não produzir bens.

Já os pedágios, embora possam integrar o custo de transporte em hipóteses específicas, não houve comprovação de vinculação direta com o transporte de insumos ou produtos intermediários.

O entendimento predominante do CARF é nesse sentido:

“Despesas com seguros e monitoramento patrimonial não se enquadram como insumos, por não integrarem o processo produtivo nem apresentarem relação de essencialidade.”

(Acórdão nº 3402-007.612, 4ª Câmara, 2ª Turma, sessão de 06/06/2023)

“Pedágios somente geram crédito quando comprovadamente vinculados ao transporte de insumos entre estabelecimentos da empresa; ausente a prova da vinculação, a glosa deve ser mantida.”

(Acórdão nº 3402-007.807, 4ª Câmara, 2ª Turma, sessão de 19/09/2022)

“Serviços de monitoramento e vigilância de instalações têm natureza administrativa e patrimonial, não se enquadrando no conceito de insumo.”

(Acórdão nº 3402-007.913, 4ª Câmara, 2ª Turma, sessão de 17/10/2023)

Dessa forma, mantenho integralmente a glosa das despesas com seguros, monitoramento e pedágios, por não se enquadrarem no conceito de insumo nem guardarem relação direta com o processo produtivo, nos termos do art. 3º, II e §2º, III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Diante do exposto voto por manter a glosa dos itens elencados abaixo:

- . comissões pagas na aquisição de gado,
- . multas e juros nas faturas de energia elétrica,
- . relativa à depreciação de veículos, acessórios de transporte e bens administrativos, reconhecendo o crédito apenas quanto às máquinas e equipamentos efetivamente utilizados na produção,
- . das despesas com seguros, monitoramento e pedágios, por não se enquadrarem no conceito de insumo nem guardarem relação direta com o processo produtivo, nos termos do art. 3º, II e §2º, III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira