



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.904500/2013-06
ACÓRDÃO	3001-003.773 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/
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

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, Larissa Cassia Favaro Boldrin e Wilson Antônio de Souza Correa que revertiam estas glosas.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório, exarado pela Unidade de Origem, nº 3192/2016 – DRF/CBA, que apreciou o Pedido de Ressarcimento – PER formulado pela Contribuinte, solicitando reconhecimento de supostos créditos de COFINS Não-cumulativa – Exportação - 4º Trimestre de 2012, fls. 7469/7502.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

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(o) 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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, solicitando em síntese:

“Ex positis, requer-se conhecimento e provimento integral ao presente Recurso Voluntário, em razão da sua tempestividade e fundamentação, haja vista que as provas juntadas derrubam as acusações fiscais de lançamento e da decisão de primeira instância administrativa.

Termos em que, requer-se a realização de sustentação oral.”

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade e ao mérito, ressalvado quanto às glosas referente aos fretes e comissões, a Energia Elétrica – Multa e Juros –, a Depreciação do Ativo Imobilizado e aos Outros Créditos – Seguros, Monitoramento e Pedágios –, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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.

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, 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).

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.

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.

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.

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, consequentemente, 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.

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).

Cumprido 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:

Número 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.

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.

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.

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.

Quanto às glosas referente aos fretes e comissões, a Energia Elétrica – Multa e Juros –, a Depreciação do Ativo Imobilizado e aos Outros Créditos – Seguros, Monitoramento e Pedágios –, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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

Frete e Comissões

Divirjo 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.

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.

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.

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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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) Frete onerados e devidamente

registrados; d) Energia consumida efetivamente; e) Aluguel do imóvel de Jundiaí – SP e f) Devoluções, desde que tributadas as respectivas saídas.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator