



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.905478/2011-41
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.474 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PERDIGAO AGROINDUSTRIAL MATO GROSSO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

PIS. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. *PALLETS*.

Como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é se se reconhecer o crédito quanto às embalagens (*pallets*).

PIS. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

PIS. CREDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. UTILIZAÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria são apurados e calculados mediante a aplicação o percentual de 60% das alíquotas normais das contribuições, previsto no art. 8º, §3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004.

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 negar-lhe provimento. Acordam, ainda,

por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto aos pallets, aquisição de insumos de pessoas jurídicas com suspensão - crédito integral e aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - "pintos de 1 dia" (crédito presumido) e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o crédito sobre pallets e o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 sobre a aquisição de pintos de 1 dia.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-003.153**, de 20/07/2016 (fls. 1.274/1.334), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

Trata o processo de **Pedido de Ressarcimento** (PER) de fls. 2/5, da empresa Perdigão S/A, sucedida por BRF - Brasil Foods S.A., transmitido em 27/08/2008, referente a créditos de PIS, regime não cumulativo, relativos ao 1º trimestre de 2008.

No **Despacho Decisório** de fls. 801/835, verifica-se que o Pedido de Ressarcimento foi analisado pela DRF em Florianópolis (SC), que manifestou pelo seu total indeferimento e não homologou as compensações solicitadas.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 848/931. Em suas razões identifica cinco núcleos de argumentação: (i) nulidades; (ii) ilegitimidade passiva; (iii) receitas de exportação não tributáveis; (iv) créditos glosados; e (v) Juros e multa. Em síntese, aponta as seguintes razões pra cada item:

(i). Nulidade: alega a ausência “clara, explicita e congruente” de motivação para as glosas e falta de detalhamento dos itens glosados e das notas fiscais a eles referentes;

(ii). **Ilegitimidade passiva:** afirma que como as receitas deixariam de ser imunes se não fossem exportadas as mercadorias, a responsável pela não exportação seria a empresa comercial exportadora para qual a empresa fez a venda;

(iii). **Receitas de exportação não tributáveis:** alega que sendo verdadeiramente exportadas as mercadorias, não há prova em contrário nos autos e apenas se alega que a empresa exportadora adquirente tinha armazém que não possuía a característica de recinto alfandegado, deve ser mantido o crédito correspondente;

(iv). **Dos seguintes Créditos glosados:**

a) **Bens utilizados como insumos:** trata-se de aquisições “**barbante e pallets**”: informa que são necessários ao processo industrial; que há expressa exigência da ANVISA, os *pallets* são empregados na movimentação das matérias-primas a serem utilizadas, bem como, na armazenagem dessas matérias-primas;

b) **Aquisição de bens alíquota zero:** defende que a exclusão de créditos nesta hipótese, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva; trata-se de “produtos agropecuários”, produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei n.º 10.925, de 2004, em seu art. 1.º;

(c) **NF cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito:** assevera que a Fiscalização não as indicou, no entanto não resta dúvida quanto à legitimidade dos créditos, que tendo em vista os critérios adotados pela empresa, são caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo;

(d) **NF - aquisições de pessoas jurídicas - com suspensão obrigatória de PIS e COFINS:** alega que o crédito das contribuições são devidas (pela tributação anterior de 9,25%, somado alíquotas de PIS e da COFINS);

(e) **Serviços utilizados como insumos:** contesta a glosa remetendo a todos os fundamentos ventilados até o momento acerca da “noção de insumo”; alega que o Termo de Verificação Fiscal “não menciona um item sequer glosado e a razão fática e jurídica”;

(f) **Despesas de Energia Elétrica:** defende que valores das despesas foram lançados em livros fiscais e se presume verdadeiros; requer diligência para apuração dos valores;

(g) **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:** sustenta a legitimidade dos créditos relacionados “aos serviços portuários de carga e descarga (transbordo)” com base no art. 3.º, inciso IX, das Leis n.º 10.833, de 2003 e n.º 10.637, de 2002;

h) **Créditos Presumidos das Atividades Agroindustriais:** defende a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

(v) **Juros e multas** aplicadas: a taxa Selic é superior à admissível de 1% do CTN, e estariam sendo indevidamente aplicados juros sobre as multas, sendo que a multa de ofício estaria sendo indevidamente exigida da empresa sucessora, ora responsável pelos tributos.

A DRJ em Florianópolis (SC), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **07-31.098**, de 12/04/2013, (fls. 984/1.025), considerou **improcedente** a Manifestação, assentando que:

(a) as autoridades administrativas não são competentes pra a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legalmente editados;

(b) encontram-se respeitados os princípios da motivação e do devido processo legal, improcedente é a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal;

(c) estando presentes nos autos os elementos necessário e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências requeridas;

(d) nos PAF de reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de Manifestação, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Fiscalização para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido;

(e) assevera que valores incorretamente informados nos DACONs são responsabilidade da contribuinte, não cabendo a Fiscalização fazê-lo;

(f) no regime não cumulativo das Contribuições, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições, no caso de venda a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias;

(g) as hipóteses de creditamento no regime não cumulativo, são somente as previstas na legislação, sendo exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional;

(h) **conceito de insumo**: entende que para apuração de créditos/valores de PIS, relativamente a insumos que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda;

(i) espelha a tese de que para aproveitamento de crédito presumido da agroindústria, a alíquota aplicável deve ser conforme a natureza do insumo adquirido e não do produto da empresa contribuinte que tem atividade agroindustrial; e

(j) afirma que aquisições de insumos com suspensão é obrigatória e não gera créditos para o adquirente, independentemente do que faça o fornecedor de tais insumos relativamente a sua tributação.

(k) que a venda à comercial exportadora necessita cumprimento dos requisitos de embarque direto ou remessa para estabelecimento alfandegado, para configurar venda com fins específico de exportação.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.030/1.091), em que informa que é tradicional e importante **empresa do ramo agroindustrial**, tendo por objeto social a atividades no mercado interno e externo de industrialização, comercialização e exploração de **alimentos em geral**; no mais, repisa e reitera os argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade.

Ao final, ressalta os requerimentos de **diligência** solicitados na Manifestação de Inconformidade e agora em sede de recurso.

Da diligência realizada

Os autos, então, foram remetidos a este CARF, que ao analisar o Recurso Voluntário, entendeu pela conversão do processo em Diligência, conforme o contido na **Resolução n.º 3101-000.371**, de 22/07/2014, com o seguinte teor, em resumo (fl. 1.094/1.100):

(a) para que o Contribuinte apresente o **Laudo Técnico** descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada da fase da produção cujos insumos adquiridos, objeto do litígio, foram utilizados, incluindo sua completa identificação e descrição funcional dentro do processo; e (b) identificar cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu, apresentando o respectivo Ato.

Concluído a Diligência, apresentação do Laudo e cientificado a Contribuinte, a DRF/Florianópolis encaminhou o processo a este CARF, para prosseguimento do julgamento.

Decisão de Segunda Instância

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-003.153**, de 20/07/2016 (fls. 1.274/1.334), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF/ME, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, da seguinte forma:

(a) O Colegiado **reconheceu o direito ao crédito** em relação ao seguintes bens:

(i) relacionados no "**item 8.1.3 - Peças, equipamentos, ferramentas em geral**", quais sejam: Suporte Bronze Mordaza, (...) e Navalha CW System, por tratar-se de **peças de reposição e conserto de máquinas, equipamentos, ferramentas** e afins, destinados à manutenção e consecução de bens ligados a produção, uma vez que os mesmos se enquadram, neste caso, como custo de produção;

(ii) conforme contido no "**item 8.1.4 - Combustíveis em geral**", sendo eles o Óleo Diesel (utilizado no Gerador de energia do Frigorífico) e do Álcool Combustível, utilizado na Embalagem final nos Túneis de congelamento, e

(iii) **Créditos Presumidos das atividades agroindustriais:** para que reconheça-se à Contribuinte o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no inciso II do artigo 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

(b) o Colegiado **manteve** a decisão recorrida **em TODOS** os demais itens:

(i) Bens utilizados como insumos: trata-se de aquisições "barbante e *pallets*", que, por falta de provas (ônus do Contribuinte) de que tais insumos não foram ativados (AP), negou-se provimento;

(ii) Aquisições de bens alíquota zero (NT): produtos químicos – foram improcedentes os argumentos; mantendo-se a glosa (produtos NT), conforme relação dos insumos consignados no demonstrativo: "Relação de NF Glosadas" (fls. 328/344), indicando o dispositivo legal correspondente (NT);

(iii) Combustíveis em geral: trata-se de Gasolina comum, Combustível (consumidos por veículos da empresa), Lubrificantes (Óleo Snebur 43) e Gás GLP, não

consistem em insumo, haja vista não ser possível identificar sua real aplicação no processo produtivo da empresa;

(iv) Solvente: por falta de comprovação de sua utilização que, no caso, são custo de produção e portanto, não podem descontar créditos;

(v) Aluguel de imóvel residencial: constatado que não houve glosa desse item;

(vi) Pintos de 1 dia (Matriz) – a fiscalização informa na Planilha de glosas que não gera direito a crédito por serem produtos não tributados (NT), conforme definido pela Lei n.º 10.925, de 2004, art. 1.º, Inciso X;

(vii) NF - aquisições de pessoas jurídicas - com suspensão obrigatória: a Contribuinte pretende se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição indevidamente recolhida;

(viii) Energia Elétrica e afins: mantida a glosa por falta de provas, uma vez que, incabível seria ao Fisco oficializar à concessionária de energia a fim de produzir uma prova que cabia à contribuinte apresentar-lhe;

(ix) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda: por falta de comprovação nos autos de que tal serviço trata-se realmente de Armazenagem (Serviço de Expedição e Armazenagem de Cereais), não houve a demonstração desses valores glosados;

(x) Serviços utilizados como insumos: mantido glosas por falta de provas da pertinência e da essencialidade dos serviços no processo de produção. Com relação especificamente às glosas de: Serviços Gerais, Serviço de Transporte de Passageiros, Serviço de Transporte de Aves e Serviço de carga e descarga, verifica-se na "Relação das Glosas", constata-se que NÃO houve nenhuma glosas para tais serviços no trimestre objeto destes autos;

(xi) Das Vendas realizadas com fim específico de Exportação: como os produtos vendidos para a Perdigão Agroindustrial S/A (comprovadamente), não foram remetidos para local sob controle aduaneiro (recinto alfanfegado), resta descaracterizada a venda com "fim específico de exportação"; afastada a isenção pretendida. Correto o procedimento fiscal.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-003.153**, de 20/07/2016, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.336/1.361), apontando o dissenso jurisprudencial com relação a seguinte matéria: (i) **ao conceito de insumo** para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da COFINS não cumulativos e, (ii) **especificamente**, quanto à glosa das **despesas com ferramentas** e materiais utilizados em máquinas e equipamentos.

A Fazenda Nacional defende que tendo em vista o dissídios jurisprudencial apontados, requer que seja admitido o Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe dado provimento, reformando-se a decisão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, **para que seja restabelecida a decisão da DRJ quanto ao conceito de insumo e, em especial, no tocante às peças, equipamentos e ferramentas.**

Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigma o Acórdãos n.º 203-12.448 para o item (i) e, os Acórdãos n.ºs 3802-00.341 e 203-12.452, para o item (ii).

(i) Quanto ao conceito de insumo

Com relação ao conceito de insumo, a Fazenda Nacional alega que “apenas serão considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da lei 10.637, de 2002, com a interpretação conferida pela IN SRF n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003, **como exatamente** decidiu a decisão de 1ª instância modificada pela decisão ora recorrida”.

Verifica-se que no **Acórdão paradigma** (Acórdão 203-12.448), que foi reconhecido o direito a crédito da contribuição apenas em relação aos insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) que entrem em contato físico com o produto em fabricação; foi adotado o conceito de insumo próprio da legislação do IPI (PN CST 65/79).

Por outro lado, no **Acórdão recorrida** foi adotado um conceito de insumo mais abrangente, qual seja se as despesas são utilizadas e indispensáveis no processo produtivo, e se está relacionado à atividade da empresa, independente de entrar em contato físico com o produto,

Desta forma, entendo estar comprovada a divergência jurisprudencial.

(ii) glosa das “**despesas com ferramentas** e materiais utilizados em máquinas e equipamentos”.

A Fazenda Nacional insurge-se especificamente, quanto à glosa das “despesas com ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos”, alegando que no **Acórdão recorrida** foi adotado um conceito de insumo mais abrangente, qual seja, se as despesas são indispensáveis no processo produtivo, e se está relacionado à atividade da empresa, independente de entrar em contato físico com o produto, atrelado ao custo de produção.

Por outro lado, nos **Acórdãos paradigmas** (n.º 3802-00.341 e 203-12.452), no caso das contribuições não-cumulativas, não foi admitido o crédito em relação a despesas dessa mesma natureza, por não atuarem diretamente sobre o produto final, adotando-se o conceito de insumo próprio da legislação do IPI, observando-se o disposto na IN SRF n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003.

A Fazenda Nacional alega que a decisão recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da lei n.º 10.637, de 2002 c/c o art. 66 da IN SRF n.º 247/2002, em razão de uma interpretação equivocada, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância.

Com essas considerações, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.363/1.369, **DEU seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-003.153**, de 20/07/2016, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.635/1.682, requerendo que não seja provido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo em vista, em resumo, que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância no processo produtivo e não pelo critério apresentado pela Fiscalização quando da análise dos créditos”.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do **Acórdão n.º 3402-003.153**, de 20/07/2016, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1.378/1.410), apontando divergência com relação às seguintes matérias (apresentadas com seus respectivos paradigmas): **(i)** direito ao crédito sobre *pallets* para transporte de produtos acabados - insumo; **(ii)** aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão - crédito integral; **(iii)** aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero; **(iv)** aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - “pinto de 1 dia” (crédito presumido).

(i) Direito ao crédito sobre *pallets* - insumo

Em seu recurso, o Contribuinte afirma que os *pallets* são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na movimentação de matérias-primas e produtos, bem como, na armazenagem, em todo o ciclo de industrialização. Exigência da Anvisa.

No **Acórdão recorrido**, negou-se o direito ao crédito quanto aos *pallets* por não se tratar de material de embalagem, não reconhecendo a natureza de ser um insumo e por não ter sido provado que os mesmos não foram incorporado ao ativo da empresa (ativados).

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 3301-002.999 e 3401-003.402.

Nos Acórdãos paradigmas indicados, restou decidido que deveria ser reconhecido o direito ao crédito relativo aos *pallets*, devendo ser considerados como insumos, uma vez que são inequivocamente necessários ao processo produtivo/fabril de uma empresa agroindustrial de abate de animais para obtenção de alimentos.

No caso, portanto, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

(ii) Aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão (crédito integral)

Alega a Contribuinte que caberia ser aplicado ao caso, créditos referente às aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão, conforme definido pela IN SRF n.º 977, de 2009, juntamente com o art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004.

No **Acórdão recorrido** prevaleceu o entendimento no sentido de negar o direito ao crédito integral dos insumos (produtos agropecuários), adquiridos de pessoas jurídicas, mantendo-se somente no percentual da presunção.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 3102-002.362 e 3202-001.451.

Especificamente no Acórdão paradigma n.º 3102-002.362, entretanto, entendeu-se que, nas compras realizadas sem a suspensão das Contribuições, de empresas que não realizam atividade agropecuária, deve ser reconhecido o direito de apuração de crédito básico.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial **foi comprovada** para essa matéria, embora somente em relação ao primeiro paradigma.

(iii) Aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero

O Contribuinte defende que a exclusão de créditos nesta hipótese, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva; informa que trata-se de “produtos agropecuários” (produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero), nos moldes do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004.

No **Acórdão recorrido** o Colegiado, por vedação expressa pelo inciso II do §2º do art. 3º, das Leis n.º 10.833/2003 e n.º 10.637/2003, nega o direito ao crédito em relação à aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero ou NT.

Para comprovar dissenso, colaciona como paradigma o Acórdão n.º 3402-002.361.

No **Acórdão paradigma**, restou assentado que o inciso II, no §2º, dos arts. 3º, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, veda o desconto de crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições quando a operação subsequente sujeitar-se à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, de modo que quando a operação subsequente for parcialmente tributada, deve ser permitido o direito ao desconto de créditos proporcionalmente às receitas de vendas sujeitas a incidência tributária, os quais podem ser mantidos nos termos do art. 17, da Lei n.º 11.033/04.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada para essa matéria.

(iv) Aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - “pinto de 1 dia” (crédito presumido).

Em relação a esta matéria, alega a Contribuinte que o “pinto de 1 dia”, entre outros, relacionados no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, em caráter alternativo, pleiteia, pelo menos, que seja reconhecido o direito do crédito presumido.

No **Acórdão recorrido** assentou que nega direito ao crédito presumido sob a alegação de que são aquisição com alíquota zero quanto ao “pinto de 1 dia”.

Para comprovar o dissenso colaciona, como paradigma Acórdão n.º 3302-003.607.

No **Acórdão paradigma** restou definido que o crédito presumido agroindustrial, dá a possibilidade de crédito presumido referente a insumos aplicados na produção de mercadorias de origem animal, no percentual de presunção definido segundo o tipo da mercadoria produzida.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada para essa matéria.

Isto posto, restou concluído que, com base nas considerações e fundamentos expostos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.684/1.694, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão das matérias referenciadas nos itens i a iv.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.696/1.710, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Aduz no recurso que, **(i)** ao tratar dos créditos referente aos *pallets*, os gastos com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias (*pallets*) não geram direito ao crédito, já que os mesmos não são empregados durante o processo de produção dos bens destinados à venda; **(ii)** entende correta a glosa de créditos dos valores relativos à aquisição de bens sobre os quais não há recolhimento de PIS/COFINS, tanto os sujeitos à alíquota zero, como os adquiridos com suspensão, e **(iii)** correta a negativa de direito ao crédito integral dos insumos (produtos

agropecuários) adquiridos de pessoas jurídicas, e de creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento, incluindo-se a situação de alíquota zero, por expressa determinação legal.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.363/1.369, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: (i) **ao conceito de insumo** para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da COFINS não cumulativos e, (ii) especificamente, quanto à glosa das **despesas com ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos**.

Preliminarmente, ressalto que, sobre as matérias que serão aqui tratadas (no Recurso Especial da Fazenda e do Contribuinte), as mesmas já foram objeto de análise tratados em outros processos dessa Contribuinte, de minha relatoria (e mesmo período de apuração), que resultou no **Acórdão nº 9303-009.308**, de 14/08/2019 (PAF nº 11516.721876/2011-61), em que o julgamento do referido processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015. Portanto, ao presente litígio, no que couber (matéria idêntica), aplicar-se-á o resultado do julgado referido.

(i) **Do conceito de Insumo** - reconhecimento de créditos - PIS e da COFINS, não cumulativos

Para elaboração do presente voto, para cada bem ou serviço que se pretenda avaliar como insumo para fins de apuração dos créditos, adoto o entendimento esposado pelo **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05**, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Quando se discute genericamente a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI à tributação não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, parece-me que estamos diante de matéria vencida em face do julgamento, pela Primeira Seção do STJ, do

REsp 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo Acórdão foi publicado no DJU de 24/04/2018.

A decisão de tal natureza vincula os julgadores deste CARF, mas, ainda assim, a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância, pilares lá estabelecidos para a interpretação do que sejam os insumos pode ser algo sinuoso.

Para tanto, do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele Acórdão do STJ, foram extraídos os conceitos balizadores:

(...) tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Quanto ao referido Parecer COSIT n.º 5, o mesmo estabelece alguns nortes importantes para a interpretação, mas o fundamental é que, efetivamente, o critério utilizado para legislação do IPI não mais é absoluto para definir os insumos para as contribuições e assim sendo, o fundamento utilizado no acórdão paradigma, aplicação direta dos critérios da legislação do IPI, refletidas em instruções normativas da RFB para matéria, cai por terra.

Dessarte, é de se negar provimento ao pedido genérico objeto do presente Recurso Especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, de restrição do conceito de insumo aos elementos que sofram desgaste ou consumo por contato, na fabricação do produto.

Saliente-se que, no contexto dos autos, o pedido genérico acima referido alcançaria – por decorrência lógica – a discussão dos itens para os quais a glosa de créditos foi glosada pela decisão recorrida, quais sejam (a) combustíveis – óleo diesel e álcool etílico e (b) ferramentas e material de manutenção.

Pois bem, com relação aos combustíveis, entendo aplicável o disposto no parágrafo 131 do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, que reconhece como insumos geradores de crédito os combustíveis utilizados na atividade produtiva:

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Portanto, cabível o crédito.

Já, com relação às ferramentas e materiais de suspensão (cujo crédito também foi objeto de recurso específico nesses autos, sob a ótica do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05,

de 17 de dezembro de 2018, passo à análise do pedido específico quanto ao creditamento sobre gastos com “ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos”.

No que importa para o presente recurso, no **Acórdão recorrido** restou asseverado que os bens relacionados no "**item 8.1.3**", que trata de, *Peças, equipamentos, ferramentas em geral*, *quais sejam: Suporte Bronze Mordança, Lateral Mordança, Bucha Bronze, Anel vedante, Anel trava, Rolamento, Fuso, Gancho, Engrenagem, Mola, Bucha, Placa Sincronizadora, Retentor, Pistão Hidráulico, Arruela Lisa, Correias do carro, Espátula, Bloco alumínio, Bucha Inox, Módulo completo, Acoplamento, Mangueira, Chave bloco, chave segurança, Bloco Bronze, Anel elástico, Cilindro bomba, Reparo de Pistão, Conectores, Faca Inox, Esteira placa quente, Peneira Moinho, Filtro Ar, Filtro óleo, Frezas Sep. vísceras PM 300 e Navalha CW System*, **por tratar-se de peças de reposição e conserto de máquinas, equipamentos, ferramentas e afins, destinados à manutenção e consecução de bens ligados a produção.**

A Fazenda Nacional, afirma que, *“E é justamente porque a tese da definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, sendo que nesta não são considerados insumos os bens não utilizados diretamente na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

Pois bem. Com relação a peças e equipamentos de manutenção, nos termos do parágrafo 89 do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, tenho que eles devam gerar direito ao creditamento, nos termos a seguir reproduzidos:

89. Assim, impende **reconhecer que são considerados insumos** geradores de créditos das contribuições **os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço**. Portanto, também **são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)**. (Grifei).

Portanto, com base no que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto à matéria.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

O recurso é tempestivo, porém não preenche totalmente os demais requisitos de admissibilidade.

Com efeito, o acórdão paradigma apresentado para comprovação da divergência relativa à matéria de número 3 (direito a crédito sobre insumos sujeitos à alíquota zero) já havia sido reformado na data da apresentação do recurso especial pelo Sujeito Passivo, vejamos:

- o recurso especial foi interposto em 07 de abril de 2017;
- porém, o acórdão paradigma n.º 3402-002.361 foi reformado pelo acórdão 9303-004.343, de 05/10/2016, cuja publicação, no sítio INTERNET do CARF se deu em 02/01/2017.

Portanto, pela vedação constante do art. 67, § 15, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, o recurso não pode ser conhecido quanto a essa matéria.

Portanto, conheço apenas em parte do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, com relação às matérias (i) direito ao crédito sobre pallets - insumo; (ii) aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão - crédito integral e (iii) aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - “pinto de 1 dia” (crédito presumido).

Mérito

(i) Direito ao crédito sobre gastos com PALLETS (de madeira) – insumo

Afirma a Contribuinte em seu recurso que toda a matéria-prima fica estocada dentro do prédio em condições de higiene, limpeza e temperatura. São caixas, sacos, sacolas, recipientes, entre outros, que ficam em cima dos *pallets* (de madeira). Objetivam garantir regras de higiene e limpeza - ANVISA e Ministério da Agricultura (SIF).

De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção** de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com** transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras. (Negritei.)

Lembro ainda que a decisão recorrida também rechaçou a possibilidade de os *PALLETS* comporem as despesas frete e armazenagem na venda e que esse aspecto não foi objeto de recurso pela contribuinte.

Entretanto, como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é se se reconhecer o crédito quanto às embalagens (*pallets*) que não se incorporam ao produto.

(ii) Aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão - crédito integral

No **Acórdão recorrido** prevaleceu o entendimento no sentido de **negar o direito** ao crédito integral dos insumos (**produtos agropecuários**), adquiridos de pessoas jurídicas, mantendo-se somente no percentual da presunção, uma vez que caberia a aplicação da suspensão conforme IN n.º 977, de 2009, juntamente com o art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004

Pois bem. O recolhimento de tributo indevido por parte de um fornecedor não pode gerar um crédito não previsto na legislação para terceiros. Trata-se de situação que deve ser resolvida entre os particulares, sem imputar ao Estado o ônus de ressarcir terceiros.

Nesse sentido, a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar.

Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal (integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora.

Com efeito, nos termos da legislação em vigor (artigo 3º, § 2º, II e § 3º, I das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), **não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, bem como os bens que não sejam adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Veja que a Lei é clara ao afastar o direito ao crédito não em razão da incidência ou não da contribuição, mas sim em razão do seu PAGAMENTO, de modo que, em se tratando da aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e à suspensão, é óbvio que não houve pagamento algum por parte da recorrente que lhe justifique o crédito pretendido.

Assim, **por falta de amparo legal**, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.

Ao meu sentir, o Contribuinte pretende se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição indevidamente recolhida.

Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida para esta matéria.

(iii) *Aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - “pinto de 1 dia” (crédito presumido).*

Nessa matéria a empresa alega que *“em se tratando de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 01 dia, entre outros)” que se enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, há que ser mantido o crédito presumido, pelo que “impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925”.*

Como se vê, em relação à aquisição dos produtos agropecuários (no caso, o pinto de 1 dia), relacionados no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, em caráter alternativo, o Contribuinte pleiteou a manutenção, pelo menos, do **crédito presumido**, “pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n.º 10.925”.

Assiste razão à Contribuinte no que tange às aquisições dos pintos de 1 dia, desde que, adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, nos termos do art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925, de 2004, uma vez que, inequivocamente, tais animais integram o processo produtivo dos produtos de origem animal da posição 02.07 “carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05”, produzidos pela Contribuinte e destinados à alimentação humana.

Assim, ainda que tais bens tenham sido adquiridos com alíquota (NT) das referidas pessoas jurídicas, sobre tais aquisições a empresa faz jus a apropriação do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Portanto, pelas razões acima expostas, restabelece-se apenas o direito de a Contribuinte apropriar, parcialmente, do crédito presumido agroindustrial, calculados mediante a aplicação do percentual de 60% das alíquotas normais das contribuições, previsto no art. 8º, §3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, sobre o valor das aquisições do insumo “pintos de 1 dia”.

Conclusão

Em vista do exposto, voto da seguinte forma:

(a) conhecer e no mérito negar provimento ao Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, e

(b) conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, quanto ao crédito sobre pallets - insumo; aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão - crédito integral e aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero - “pinto de 1 dia” (crédito presumido); e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para restabelecer apenas o direito de a Contribuinte apropriar-se, do crédito sobre pallets e do crédito presumido, previsto no art. 8º, §3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, *sobre o valor das aquisições do insumo: “pintos de 1 dia”*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos