



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.902583/2012-89
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.484 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrentes SADIA S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

No presente caso, a Contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam:

- a) Equipamentos de proteção individual
- b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização
- c) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção
- d) Combustíveis e lubrificantes
- e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de

insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

No presente caso, a Contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam:

- a) Equipamentos de proteção individual
- b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização
- c) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção
- d) Combustíveis e lubrificantes
- e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos

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 do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3301-005.015**, de 28 de agosto de 2018, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios deve apresentar-se comprovada no processo.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios deve apresentar-se comprovada no processo.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem

necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para acatar os créditos referentes a uniformes, vestuários equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização; análises laboratoriais; lubrificantes, inibidor de corrosão, anticogelante propilenoglicol e polímero utilizado no tratamento de água; despesas com operador logístico; produtos para movimentação de cargas embalagens, pallets utilizados no transporte interno de produtos e/ ou com embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos; fretes de produtos acabados e fretes de matéria prima; das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (granja); crédito extemporâneo referente a despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; dos créditos presumidos alíquota; das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos; das despesas referentes à gerenciamento e medição de energia elétrica. Vencidos os conselheiros Winderley Moraes Pereira quanto a aluguel de granja. Ari Vendramini quanto aluguel de granja e frete de produtos acabados entre estabelecimentos. Marcelo Costa Marques D'Oliveira que negou créditos quanto as despesas com caminhão Munk e empilhadeiras. Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho que negou frete de produtos acabados entre estabelecimentos e as despesas com caminhão Munk. Liziane Angelotti Meira, que negou provimento para os créditos referentes as despesas com caminhão Munk. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao aluguel de granja, o conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

Tendo sido cientificada da decisão a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência existente quanto as seguinte matérias:

1-conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas

2-Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos específicos com :

- a) Equipamentos de proteção individual
- b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização
- c) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção
- d) Combustíveis e lubrificantes
- e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos

3-Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa e sobre o aluguel da granja

4-Percentual de presunção de alíquota aplicável para apuração do crédito presumido instituído pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013

5-Necessidade de prévia retificação do DACON para o aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições sociais não cumulativas

O Recurso Especial foi admitido parcialmente, somente com relação as seguintes matérias:

1-conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas

2-Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos específicos com :

- a) Equipamentos de proteção individual
- b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização
- c) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção
- d) Combustíveis e lubrificantes

e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos

O Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e caso conhecido o seu não provimento.

O Contribuinte, também, apresentou Embargos de Declaração que foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 1ª TO, nos termos do Despacho nº -3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 1º de junho de 2019, fls. 13729 a 13734.

Intimado, apresentou Recurso Especial suscitando divergência existente quanto as seguinte matérias:

- 1- erro de fato quanto à possibilidade de creditamento sobre aquisições sob determinados códigos CFOP
- 2- conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas
- 3- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os dispêndios com materiais e equipamentos
- 4- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas aduaneiras

O Recurso Especial foi admitido parcialmente, somente com relação a possibilidade de se apurar créditos sobre o custo de aquisição de lâmpadas, reatores, fusíveis, correias, rolamentos, mangueiras. A matéria denominada “Erro de fato quanto à possibilidade de creditamento sobre aquisições sob determinados códigos CFOP” não teria sido alvo do necessário prequestionamento.

O Contribuinte apresentou agravo, que foi acolhido conforme despacho, quanto a seguinte matéria: conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas

E REJEITADO relativamente às matérias " 1. Erro de fato quanto à possibilidade de creditamento sobre aquisições sob determinados códigos CFOP; 3. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os dispêndios com materiais e

equipamentos; e 4. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas aduaneiras ", prevalecendo, nesta parte, o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Em contrarrazões, Fazenda Nacional requer seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Em contrarrazões, a Contribuinte defende o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, argumentando que o Acórdão n.º 203-12.448 é imprestável para demonstrar a divergência de entendimento em face do acórdão recorrido, vez que, conforme inteligência do art. 67, §12, inciso II, do Regimento Interno do CARF, contraria decisão definitiva do STJ em sede de recurso repetitivo

No entanto, entendo que o despacho de admissibilidade, não merece reparos, devendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional ser conhecido, senão vejamos:

2.1 DIVERGÊNCIA (1) – CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS

De pronto, a decisão recorrida entendeu que utilizar o conceito restritivo previsto na IN-SRF nº 404, de 2004, que repete o conceito do insumo extraído da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, gera uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS. E, ao interpretar o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, concluiu que o são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens, e que "...o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito

passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens."

O Acórdão indicado como paradigma nº 203-12.448 está assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/200 IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 203-12.448 argumentou que o termo insumos não é próprio da legislação das contribuições sociais, razão pela qual seu conteúdo deveria ser buscado nos campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso, referindo-se à legislação do IPI, em que o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito daquele imposto. Decidiu então que a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos", e, mais especificamente, o Parecer Normativo CST n.º 65, de 5 de novembro de 1979 – D.O.U de 06.11.1979, segundo o qual geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 9303-002.659 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em

razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

O Acórdão n.º 9303-002.659, por outro lado, adotou conceito de insumo ao qual correspondem todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Excetuou que apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Assentou a necessidade de que o consumo do insumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a "produção" de serviços. Afastou, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam sejam necessários à produção.

Cotejo analítico dos acórdãos confrontados

O Acórdão n.º 93003-002.659, ao afastar a necessidade do contato direto do insumo com o produto em fabricação, aparentemente, está em linha com o conceito de insumo adotado pela decisão recorrida. Por outro lado, enquanto a decisão recorrida rechaçou a estreiteza do conceito extraído da legislação do IPI, o Acórdão n.º 203-12.448 asseverou tratar-se do mais adequado para o fim proposto.

Julgo bem caracterizado o dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 203-12.448.

2.2 DIVERGÊNCIA (2A) - TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS ESPECÍFICOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL

A decisão recorrida decidiu que todos os créditos sobre insumos glosados referiam-se a itens que guardavam relação de pertinência com o processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Por essa razão, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre os gastos com equipamentos de proteção individual.

Considerando que a decisão recorrida adotou um critério mais amplo do que o(s) paradigma(s) para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendo estar comprovado o dissídio jurisprudencial.

2.3 DIVERGÊNCIA (2B) - TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS ESPECÍFICOS COM MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO

A decisão recorrida decidiu que todos os créditos sobre insumos glosados referiam-se a itens que guardavam relação de pertinência com o processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Por essa razão, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre os gastos com materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

Considerando que a decisão recorrida adotou um critério mais amplo do que o(s) paradigma(s) para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendo estar comprovado o dissídio jurisprudencial.

2.4 DIVERGÊNCIA (2C) - TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS ESPECÍFICOS COM EMBALAGENS (PALETES) UTILIZADAS PARA TRANSPORTE INTERNO DE PRODUTOS FABRICADOS E/OU PARA EMBALAGEM DE PROTEÇÃO

A decisão recorrida decidiu que todos os créditos sobre insumos glosados referiam-se a itens que guardavam relação de pertinência com o processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Por essa

razão, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre os gastos com embalagens (paletes) utilizadas para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção.

Considerando que a decisão recorrida adotou um critério mais amplo do que o(s) paradigma(s) para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendo estar comprovado o dissídio jurisprudencial.

2.5 DIVERGÊNCIA (2D) - TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS ESPECÍFICOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A decisão recorrida decidiu que todos os créditos sobre insumos glosados referiam-se a itens que guardavam relação de pertinência com o processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Por essa razão, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes.

Considerando que a decisão recorrida adotou um critério mais amplo do que o(s) paradigma(s) para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendo estar comprovado o dissídio jurisprudencial.

2.6 DIVERGÊNCIA (2E) - TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS ESPECÍFICOS COM SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E TROCA DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

A decisão recorrida decidiu que todos os créditos sobre insumos glosados referiam-se a itens que guardavam relação de pertinência com o processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Por essa razão, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos.

Considerando que a decisão recorrida adotou um critério mais amplo do que o(s) paradigma(s) para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendo estar comprovado o dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

DO MÉRITO

No mérito, a controvérsia posta no Recurso Especial é com relação ao conceito de insumo.

DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002

E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

- 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
- 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
- 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
- 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(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 Lei nº 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**”:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, 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.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo

que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que 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.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no Recurso Especial.

Inicialmente, ressalto que no presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a) exploração de atividades ligadas aos setores agrícola, industrial e comercial de alimentícios em geral; b) exploração de matadouros, curtumes, frigoríficos, fábricas de conservas, enlatadas, ou não, de carnes, gorduras e laticínios, industrialização de óleos vegetais, bem como, a exploração de entrepostos frigoríficos com operação de depósito, conservação, armazenamento e classificação de carnes; c) exploração de carnes em geral, produtos derivados e carnes selecionadas.

Foram admitidos direito de crédito em relação às seguintes rubricas:

a) **Equipamentos de proteção individual**

Entendo que os equipamentos de proteção individual são produtos e serviços que estão diretamente ligados ao processo produtivo do Contribuinte e que por diversas normas, tanto sanitárias quanto trabalhistas, são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa, por envolver o manuseio de produtos destinados a alimentação humana.

Nessa linha é o entendimento dessa Turma, senão vejamos:

*COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS. 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 PIS uniforme, vestuário, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes.** (Acórdão 9303-006.223, julgado em 24.01.2018, g.n.)*

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização

Os materiais de limpeza, desinfecção e higienização são de fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial do Contribuinte, também remetendo a normas sanitárias aplicáveis a empresas alimentícias.

Sabe-se que diante da ausência de limpeza e desinfecção, é improvável que se possa chegar ao produto final elaborado pela Contribuinte.

Ademais, quanto aos materiais de limpeza, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, defende que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento se manifesta, no seguinte sentido:

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

No caso, temos a produção de alimentos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de sua instalações, portanto, o crédito deve ser restabelecido.

Nessa linha é o entendimento dessa Turma, senão vejamos:

INSUMOS. CRÉDITAMENTO. SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE;

*Considerando que, no caso vertente, o sujeito passivo é produtor de camarão destinado à exportação e realiza sua produção de camarão, a partir da larva do camarão, passando pela engorda, despesa e seleção, finalizando com o resfriamento e embalagem do animal adulto, devidamente apropriado para consumo, **cabe considerar como itens passíveis de constituição de crédito** das contribuições ao PIS/Pasep, os gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio e amônia; telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas; cloro, **material de limpeza e higienização de instalações e medicamentos. Eis serem tais itens essenciais à atividade do sujeito passivo e, por conseguinte, encartarem-se no conceito de insumo.** (Trecho da ementa do Acórdão 9303-005.674, julgado em 19/09/2017, g.s.n.)*

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

c) Embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção

Entendo que as embalagens realmente são necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo. Elas são utilizadas durante todo o processo de produção e comercialização, garantindo segurança e evitando a contaminação e proliferação de organismos. Elas garantem desde o insumo até o produto final industrializado, um produto final apto ao consumo humano. Além de evitar avarias ao produto.

Ademais, considerando as peculiaridades da atividade econômica da Contribuinte e aplicando-se o teste de subtração, vê-se que a contribuinte restaria prejudicada em suas atividades.

Recordo que essa Turma debateu a matéria na decisão prolatada no Acórdão 9303-006.068, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que decidiu pela possibilidade de creditamento das operações referentes a movimentação de carga, pallets e embalagens, senão vejamos:

(...)

Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de Vigilância Sanitária ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

No que concerne às embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para obtenção do produto final, há de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para

se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.

Assim, os pallets guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos.

Recordo, ainda, que essa turma já julgou com relação a embalagem, também, no Acórdão n.º 9303-011.184, de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS E PALLETS.

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/PASEP. Dessa forma, é de se reconhecer a constituição de crédito das

contribuições sobre as despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos.

De acordo com o contribuinte, os pallets não tem a função única de movimentar as cargas, mas também a de impedir o contato do produto com a superfície do chão. Além disso, são necessários para a movimentação das matérias primas e para armazenagem dos produtos em elaboração.

Diante deste contexto, e considerando que não sejam itens ativáveis no imobilizado, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

d) Combustíveis e lubrificantes

Inicialmente, cumpre esclarecer que na decisão não se tratou especificamente quanto a Combustíveis, senão vejamos:

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para acatar os créditos referentes a uniformes, vestuários equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização; análises laboratoriais; **lubrificantes, inibidor de corrosão, anticogelante propilenoqclicol e polímero utilizado no tratamento de água;** despesas com operador logístico; produtos para movimentação de cargas embalagens, palletsutilizados no transporte interno de produtos e/ ou com embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos; fretes de produtos acabados e fretes de matéria prima; das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (granja); crédito extemporâneo referente a despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; dos créditos presumidos alíquota; das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos; das despesas referentes à gerenciamento e medição de energia elétrica. Vencidos os conselheiros Winderley Morais Pereira quanto a aluguel de granja. Ari Vendramini quanto aluguel de granja e frete de produtos acabados entre estabelecimentos. Marcelo*

Costa Marques D'Oliveira que negou créditos quanto as despesas com caminhão Munk e empilhadeiras. Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho que negou frete de produtos acabados entre estabelecimentos e as despesas com caminhão Munk. Liziane Angelotti Meira, que negou provimento para os créditos referentes as despesas com caminhão Munk. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao aluguel de granja, o conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

Assim, trataremos somente dos lubrificantes, sabe-se que no regime não cumulativo da Contribuição para o Cofins e PIS/Pasep, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os lubrificantes que sofram alterações, tais como o desgaste, o 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. **Verbis:**

“II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; “

Os custos/despesas incorridos com os feridos materiais e serviços tornam-se imprescindíveis e relevantes para o desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte e, conseqüentemente, se enquadram como insumos, nos termos do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Por fim, os lubrificantes, inibidor de corrosão, anticogelante propilenoglicol e polímero utilizado no tratamento de água estão diretamente ligados as atividades de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo. Ao meu sentir, tais despesas são vinculadas ao processo produtivo e aptas a serem creditadas na apuração do valor devido das contribuições.

Nessa linha é o entendimento dessa Turma, senão vejamos:

*PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETES PARA TERCEIROS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PRODUTOS ACABADOS. 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 PIS referente a despesas incorridas com combustíveis/lubrificantes utilizados no transporte de matérias-primas de produtos acabados e prestação de serviços de fretes para terceiros utilizados no transporte de matérias-primas de produtos acabados.** (Trecho da ementa do Acórdão 9303-007.674, julgado em 20/11/2018, g.n.)*

Portanto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos

Deve ser mantido o acórdão recorrido, vez que são utilizados para aumentar o desempenho das máquinas e equipamento responsáveis pela produção do Contribuinte.

Nessa linha é o entendimento dessa Turma, senão vejamos:

PIS E COFINS. DIREITO À CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS NA AQUISIÇÃO DE PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. 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 PIS e da COFINS. (Trecho da ementa do Acórdão 9303-007.135, julgado em 11/07/2018, g.n.)

Portanto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

Do Recurso Especial do Contribuinte.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 13947 a 13964, complementados com o despacho de agravo de fls. 14036 a 14050.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

DO MÉRITO

No mérito, a controvérsia posta no Recurso Especial é com relação ao conceito de insumo e com relação a possibilidade de se apurar créditos sobre o custo de aquisição de lâmpadas, reatores, fusíveis, correias, rolamentos, mangueiras.

Quanto ao conceito de insumo, já analisado acima, quanto do Recurso Especial da Fazenda, e importante destacar que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no Recurso Especial.

A única glosa a ser analisada se refere a possibilidade de se apurar créditos sobre o custo de aquisição de lâmpadas, reatores, fusíveis, correias, rolamentos, mangueiras.

A Contribuinte, defende o direito a crédito em relação a estes itens, argumente que teriam sido empregados no processo produtivo, estando diretamente relacionados à geração de receitas, caracterizando, assim, como insumos. Explica que: As lâmpadas são utilizadas nas incubadoras de ovos e para aquecimento dos pintos de 1 dia; Os reatores, por sua vez, são equipamentos auxiliares, utilizado em conjunto com as lâmpadas de descarga e que objetivam limitar a corrente na lâmpada e fornecer as características elétricas adequadas, evitando o efeito estroboscópio/flicker (cintilação) nas lâmpadas e proporcionando elevada economia de energia.

Concordo com o acórdão recorrido que concluiu que esses itens: “ *são produtos que se incorporam ao ativo da empresa, fato salientado no recurso voluntário, que ao tratar da caldeira de giração vapor alta pressão e sistema de tratamento térmico consistor, confirma que tais produtos são parte do ativo da empresa, mas, por estar vinculado ao processo produtivo poderiam estar aptos a auferir créditos. O fato de equipamento constantes do ativo estarem vinculados ao processo produtivo não permite o creditamento na forma de insumo. A legislação nestes casos, permite a utilização de créditos com regras próprias que ocorrer por meio de custos de depreciação. Portanto para os produtos deste tópico correto a glosa realizada pela fiscalização.*”

Para estes itens não há qualquer vínculo, direto ou indireto, com o processo produtivo especificamente. A generalidade de suas descrições e o senso comum, por si só, são suficientes para concluir que tais itens não são aplicáveis no processo produtivo.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte em relação a esta matéria.

É como voto.

Do Dispositivo

1-Conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

2- Conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 32 do Acórdão n.º 9303-011.484 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10925.902583/2012-89