



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.906660/2014-47
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.609 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 21 de julho de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
BRF S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, tais como embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinadas à preservação da qualidade do produto.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade para as despesas com fretes para transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa, de produtos acabados. Não se trata de insumo do processo produtivo e nem de operação de venda.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Consideram-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, sendo que a prova documental será apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (arts. 16, § 4º, e 17, do Decreto nº 70.235/72).

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, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para não admitir o crédito sobre despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Semíramis de Oliveira Duro e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e

no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 6.286 a 6.302), e pelo contribuinte (fls. 6.335 a 6.365), contra o Acórdão n.º 3302-008.009, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 6.248 a 6.284), sob a seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA.. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova pericial é produzida com a finalidade de suprir a deficiência de conhecimento técnico especializado da autoridade julgadora.

O indeferimento da produção da prova pericial não configura vício de nulidade da decisão, se a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que tal prova era prescindível para a formação de sua convicção sobre os fatos controversos.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Não comprovado pelo contribuinte a legitimidade do direito creditório pleiteado, apesar da oportunidade que lhe foi dada mediante diligência realizada, não é possível deferir-lhe o pleito.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO

É vedado por lei o desconto de créditos, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE UNIFORMES. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.

Em relação a despesas com aluguel de bens utilizados na atividade produtiva da empresa, a legislação de regência somente permite a tomada de créditos em relação a máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica. Na legislação de regência não há permissivo para tomada de crédito em relação a despesas com aluguel de uniformes.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 34 DA LEI 12.058/09

A recorrente não fazia jus ao crédito, pois enquadrava-se na exceção à regra, prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/09, qual seja, industrializava os produtos das posições 01.02. 1.03 e 1.05.

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS. EMBALAGENS

Os pallets e embalagens são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS E PARTES. ÓLEO, ADITIVOS E GRAXAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Bens utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado ... em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito ... em dar provimento parcial ao recurso, para reverter à glosa em relação à aquisição de Pallets, de embalagens, de partes e peças, de óleos, de aditivos, de fluídos, de graxas, de lenha e em relação aos fretes de produtos acabados.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 6.307 a 6.313), a PGFN defende a impossibilidade de tomada de créditos sobre (1) embalagens para transporte de produtos e (2) fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 6.322 a 6.334).

Ao seu Recurso Especial, inicialmente não foi dado seguimento (fls. 6.473 a 6.484), sendo que, em razão de Agravo (fls. 6.492 a 6.507), foi admitida (fls. 6.552 a 6.562) a discussão relativa à “necessidade de análise das provas (laudo pericial) juntadas com o recurso voluntário”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 6.571 a 6.584).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** dos Recursos Especiais, na parte admitida.

No **mérito**, no que tange ao **conceito de insumo**, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto.

Recurso Especial da PGFN em tudo similar a este, em Processo da mesma empresa (o mais que conhecido fabricante das marcas Sadia, Perdigão, Batavo, Elegê, dentre outras), foi objeto de julgamento por esta Turma em 15/04/2021, sendo que me utilizo do Acórdão n.º 9303-011.408, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, como razões de decidir:

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Voto**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE**

Quanto às embalagens (pallets e big bags), é de ser negado provimento. Esta Turma já assentou entendimento unânime que em se tratando em embalagens que tem por fito a preservação de alimentos, reveste-se a mesma da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse sentido decidimos recentemente nos arestos ... Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios.

No que tange ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa (normalmente, centros de distribuição) cito ainda o Acórdão nº 9303-011.297, de 17/03/2011, que teve como redator o ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes para transferência de produtos acabados. Não se trata de insumo do processo produtivo e nem de operação de venda.

No que se refere ao **Recurso Especial do Contribuinte**, o que aqui nos foi trazido à apreciação não foi o conceito de insumo, e sim a necessidade de apreciação de Laudos Técnicos trazidos somente com o Recurso Voluntário, quando o deveria ter sido na Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

São dois Laudos (o primeiro detalha o processo produtivo), bastante extensos (fls. 1.681 a 2.069 / 2.070 a 5.927), sendo que, em relação a eles, o contribuinte diz, em seu Recurso Voluntário (fls. 1.608 e 1.609):

“... a Recorrente reitera que providenciou a confecção, por empresa especializada de laudos detalhando (i) todo o seu processo produtivo; (ii) todos os insumos nele utilizados; e (iii) em que medida cada um desses bens e serviços foram empregados. Objetivamente, nos laudos específicos são respondidos os seguintes questionamentos por engenheiros mecânicos e químicos, vinculados ao Instituto de Tecnologia de Alimentos (órgão da Secretaria de Agricultura e Alimentos do Governo do Estado de São Paulo) o bem ou serviço é destinado à consecução da atividade econômica do estabelecimento? É essencial ao processo produtivo? Apresenta vida útil acima de um ano? É parte ou peça de equipamento? É combustível ou lubrificante?

Conjugando-se a descrição detalhada do bem ou serviço, o ciclo produtivo no qual é inserido, assim como a opinião técnica e especializada acerca da sua função na atividade da Recorrente, é possível, de forma inequívoca, constatar se a glosa realizada pela d. Fiscalização é adequada ou não.

Pois bem, a fim de facilitar o trabalho desta e. Câmara Julgadora em razão do tamanho do laudo final produzido, a Recorrente apresenta todos os laudos individuais observando a segregação empregada pela própria d. Fiscalização na planilha de fls. 593, aba "não "insumo", coluna Q - "motivo da glosa"."

A título exemplificativo, veja-se a seguinte situação ..."

Vejam os que diz a legislação a respeito:

Lei n.º 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, ressalvadas as exceções do § 4º do Decreto n.º 70.235/72, nas quais o presente caso não se enquadra, as provas (a cargo da interessada) deverão ser apresentadas até a Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

Os contribuintes alegam muito que devem ser apreciadas as provas apresentadas com o Recurso Voluntário em razão do princípio da verdade material, mas este não é absoluto, a ponto de permitir a inércia a quem cabe produzir as provas, contrariando expressa disposição legal, além do que, é vasta a jurisprudência do CARF e desta Turma não admitindo a apresentação extemporânea, conforme exemplificado pelo Acórdão n.º 9303-010.005, de 22/01/2020, de relatoria do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. LAUDO TÉCNICO. IMPOSSIBILIDADE.

As instâncias de julgamento não são obrigadas a apreciar laudo técnico apresentado após a apreciação da manifestação de inconformidade. Não há que se falar em prejuízo ao amplo direito de defesa e muito menos ao princípio da verdade material, na medida em que laudo técnico não é elemento de prova. Para que os elementos de provas sejam apreciados tem que se demonstrar a ocorrência de uma das exceções previstas no § 4º do art. 16 do PAF.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, para não admitir o crédito sobre despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, e por negar provimento ao interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas