



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.911352/2011-91
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.942 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRF S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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 gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis (incluído o GLP) e lubrificantes, e serviços de montagem e manutenção, devidamente comprovados.

DECISÃO DE AUTORIDADE COMPETENTE, SEM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de decisão tomada por autoridade competente, baseada em minudente trabalho fiscal, com amplo direito de defesa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (Solução de consulta Cosit nº 1/2014).

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 dar-lhe provimento parcial, da seguinte forma: (i) negando provimento com relação à arguição de nulidade e (ii) dando provimento com relação aos demais itens.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2.171 a 2.195), e pelo contribuinte (fls. 2.303 a 2.374), contra o Acórdão nº 3301-004.056, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 2.125 a 2.169), integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-005.574 (2.268 a 2.293), sob as seguintes ementas e dispositivos:

Acórdão nº 3301-004.056:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO.

Deve ser afastada a preliminar de nulidade, uma vez que o despacho decisório foi devidamente fundamentado em documentos carreados aos autos e na legislação aplicável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS. INSUMOS. "GÁS GLP CILINDRO P20". COMBUSTÍVEL PARA EMPILHADEIRA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não deve ser admitido o crédito, quando o contribuinte alega que foi aplicado em empilhadeira, porém não prova que este bem integra o ativo imobilizado.

BENS PARA REVENDA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO NO DACON.

Os incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 admitem créditos sobre bens adquiridos para revenda. Assim, devem ser admitidos créditos sobre as aquisições cujos CFOP indicavam tratar-se de "compras para comercialização", exceto às de "Gás GLP Cilindro P20", tratado em tópico específico, e as tributadas à alíquota zero.

O fato de terem sido erroneamente classificados no DACON em linha destinada a insumos não tem o condão de impedir a tomada do crédito autorizada em lei.

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS.

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

CRÉDITOS. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. COMPROVAÇÃO.

Deve ser reconhecido o crédito calculado sobre "Dedo de Borracha A 50", indicado no Laudo Técnico como componente de depenadeiras. Não devem ser admitidos os créditos calculados sobre os demais itens, pois o contribuinte não apresentou comprovação de que relacionavam-se com máquinas e equipamentos utilizados na produção.

CRÉDITOS. INSUMOS. GÁS ARGÔNIO, DICOFLENACO SÓDICO INJETÁVEL, PLASMA SANGUÍNEO ULTRAFILTRADO, GRILLER, AMÔNIA ANIDRA E DESINFETANTE ORTOZOOL.

Admite-se na base de cálculo dos créditos apenas as compras de "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo" e "amônia anidra", posto que somente nestes casos restou comprovado que eram insumos industriais.

CRÉDITOS. INSUMOS. REPALETIZAÇÃO E REFORMA DE PALLETS, SERVIÇOS DE APLICAÇÃO DE STRECHT.

Os pallets e o stretch (filme plástico que envolve o pallet) são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Da mesma forma, devem ser considerados como insumos os serviços de repaletização e reforma de pallets e os de aplicação do stretch.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO".

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

SERVIÇOS DE MONTAGEM E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Não devem ser admitidos os créditos, quando o contribuinte não apresenta comprovação de que relacionavam-se com máquinas e equipamentos utilizados na produção.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS E PRODUTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Os serviços e produtos adquiridos para utilização nos setores industriais, em razão de exigências legais, porém cujo objetivo maior era o de preservar a qualidade do alimento, devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, na qualidade de insumos.

CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULO DE CARGA.

Não devem ser admitidos, por não terem sido abrangidos pelos incisos IV dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITOS. FRETES E ARMAZENAGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não devem ser admitidos, por não ter sido comprovado que foram incorridos em operações de venda (incisos IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE CRÉDITOS ESCRITURAIS.

A decisão vinculante do STJ, que determina o cômputo de juros, não se aplica ao caso, pois não houve qualquer "ato estatal, administrativo ou normativo" que tenha oposto qualquer óbice à aplicação do regime da não cumulatividade.

MATÉRIAS NÃO INTEGRANTES DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidos os argumentos atinentes à inaplicabilidade de multa de mora e juros sobre débitos considerados como não liquidados, em razão de não homologação de DCOMP, e à suposta dupla punição do mesmo fato, em razão de cobranças de multa de mora e multa isolada, por não serem integrantes da lide.

DILIGÊNCIA. PEDIDO NEGADO.

Deve ser negado o pedido de diligência, uma vez que os autos contêm os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado ... em negar provimento à preliminar de nulidade e no mérito: (i) ... negar provimento aos argumentos em favor dos créditos sobre o "Gás Gás GLP Cilindro P 20" ... dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a legitimidade de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada com alíquota zero e ao "Gás Gás GLP Cilindro P 20" ... dar provimento ao recurso voluntário, no que concerne aos créditos sobre as compras de pallets; (iv) quanto a "Partes e peças de

reposição, combustíveis e lubrificantes" ... dar provimento parcial, para reconhecer os créditos sobre "dedo de borracha A 50" ..., dar provimento aos argumentos em favor dos créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra" e ... negar provimento aos demais itens ... negar provimento aos créditos integrais dos produtos listados na planilha "SUSPENSÃO Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória", e ...conceder o crédito presumido admitido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04 ... dar provimento, reconhecendo os créditos relativos aos serviços de repaquetização, reforma de pallets, aplicação de strecht e carga e descarga (transbordo) e ... negar os referentes aos serviços de montagem e manutenção de equipamentos ... dar provimento ao recurso voluntário, admitindo os créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero; (ix) ... negar provimento ao crédito relativo ao aluguel de empilhadeiras e caminhões munck ... negar provimento aos créditos sobre despesas com armazenagem e fretes ... admitindo que o percentual a ser aplicado sobre a alíquota da contribuição, para fins de cálculo do crédito presumido previsto no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, deve ser determinado de acordo com a posição da TIPI do produto em que o insumo foi aplicado; (xii) ... negar provimento aos créditos presumidos calculados de acordo com o artigo 33 da Lei n. 12.058/09; ... negar provimento aos créditos presumidos calculados de acordo com o artigo 34 da Lei n. 12.058/2009; (xiv) ... negar provimento à incidência de juros SELIC sobre os créditos escriturais; (xv) ... não conhecer dos demais argumentos apresentados pela Recorrente, por não integrarem o presente litígio; (xvi) por unanimidade de votos, negar provimento ao pedido de realização de diligência ou perícia.

Acórdão nº 3301-005.574:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

"GRILLER". OMISSÃO.

Na Planilha "CFOP Notas Fiscais Glosadas Operações sem direito a credito", nas linhas 24 e 25 e 29 a 32, há produtos que contém em sua descrição a palavra "griller".

Assim, em relação a este tópico, devem ser acolhidos os embargos de declaração. Contudo, sem efeitos infringentes, pois a embargante não estabeleceu uma relação entre suas explicações e a descrição do produto contida nas notas fiscais de compra e os Laudos Técnicos, confirmando que o produto é insumo do processo industrial e, por conseguinte, daria direito a créditos de PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado ... em acolher parcialmente os embargos de declaração opostos pelo contribuinte, para sanear as omissões identificadas no Acórdão nº 3301-004.056, em relação às aquisições dos produtos em cujas descrições encontrava-se a palavra "Griller", porém sem conferir-lhes efeitos infringentes

No Recurso Especial da Fazenda Nacional, ao qual foi dado seguimento (fls. 2.203 a 2.206), discute-se “o conceito de insumo no âmbito das contribuições no regime não cumulativo”, que seria igual ao do IPI, explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 2.230 a 2.252).

Ao seu Recurso Especial, inicialmente, foi dado seguimento parcial (fls. 2.644 a 2.667), apenas em relação ao “direito à tomada de créditos sobre o custo do aluguel de veículos de carga”, sendo que, em razão de Agravo (fls. 2.678 a 2.697), foram admitidas (2.703 a 2.733) também as discussões relativas às matérias “nulidade do trabalho fiscal decorrente de investigação insuficiente dos fatos que ensejaram as glosas realizadas”; “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com aquisições de GLP em cilindros p-20”; “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos

com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes, e serviços de montagem e manutenção”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 2.742 a 2.757).

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 nº 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 nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto, do fabricante, mais que conhecido, dos produtos das marcas Sadia, Perdigão, Batavo, Elegê, dentre outras.

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes, e serviços de montagem e manutenção.

Entendo que se enquadram no conceito de insumo, sendo abarcados pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 os combustíveis e lubrificantes:

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

(...)

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, ...

Genericamente falando, os demais gastos também dariam direito a crédito, não cabendo à CSRF adentrar na questão probante, atendo-se à divergência.

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com aquisições de GLP em cilindros p-20.

As aquisições de GLP foram glosadas por ser utilizado em empilhadeiras alugadas, assistindo razão ao contribuinte em dizer que a lei, no caso, o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 não faz diferenciação entre equipamentos próprios ou alugados.

Faz, sim, no Inciso IV do art. 3º da mesma lei, quanto ao direito à tomada de créditos sobre o custo do aluguel de veículos de carga, conforme Solução de Consulta nº 99.110 Cosit:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da possibilidade/impossibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

(...)

É possível o desconto de crédito da Cofins em relação aos dispêndios com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), o que não se aplica à locação de veículos, por falta de previsão legal.

(...)

Contudo, é necessário ressaltar que há restrições para apuração de créditos dessa modalidade em relação a aluguel de veículos. Acerca do assunto, a **Solução de Consulta Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014**, ... em relação à interpretação a ser dada à matéria:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais”.

Nulidade do trabalho fiscal decorrente de investigação insuficiente dos fatos que ensejaram as glosas realizadas.

As hipóteses de nulidade estão especificadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A Informação Fiscal (fls. 1.067 a 1.114) fala em 6 intimações, com diversas prorrogações de prazo, e de toda uma sistemática adotada para o cruzamento das informações prestadas com uma “matriz de glosas”, sendo especificadas, em uma planilha, todas elas, “onde constam, item por item, nota por notas, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”, não havendo que se falar, portanto, em cerceamento do direito de defesa.

Vejamos o que diz o Acórdão recorrido a respeito (fls. 2.142 e 2.143), do qual ainda me utilizo como razões de decidir:

Ao compulsar os autos, ao contrário do que foi alegado pela recorrente, encontrei trabalho detalhado e adequadamente suportado.

Com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte, a fiscalização revisou o processo produtivo. E, à luz da legislação aplicável, listou uma série de bens e serviços que, em seu entender, não davam direito a créditos e apontou os motivos correspondentes, tais como:

- Por não se incluírem no conceito de insumos;
- Cuja compra conferia direito a crédito presumido e não integral; ou
- Cuja compra fora beneficiada com alíquota zero.

Todas as compras de bens e serviços foram pormenorizadamente identificadas (nota fiscal, lançamento no Livro Registro de Entradas, ficha e linha do DACTON), para fins da realização do exame de legitimidade. E as inadmitidas nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS foram incluídas, individualmente, em planilhas, por meio das quais encontrasse o total glosado.

Não resta dúvida, portanto, que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Uma vez verificado que o auto de infração foi devidamente motivado e que foram cumpridos os requisitos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, nego provimento à preliminar de nulidade.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, para reconhecer o creditamento com os gastos de aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis (incluído o GLP) e lubrificantes, e serviços de montagem e manutenção, devidamente comprovados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-011.942 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10983.911352/2011-91