



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.911355/2011-24
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.407 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRF S.A.

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

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

PAF. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa para todas as mesmas mercadorias.

Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma trata de somente uma das divergências comprovadas, dá-se conhecimento parcial.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido 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.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO"
PRODUTOS ACABADOS

Os serviços de “transbordo” de produtos acabados, não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

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 restabelecer a glosa sobre serviço de carga e descarga (transbordo) de produtos acabados, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Valcir Gassen, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto ao custo do aluguel de veículos de carga, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento, para reconhecer o direito ao crédito de custos com aluguel de veículos de carga. Designado para redigir o voto vencedor, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte BRF S/A, ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-004.057**, de 27 de setembro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, dando provimento parcial ao recurso voluntário. O *decisum* foi rerratificado pelos **Acórdãos de embargos de declaração nº 3301-005.010** (28 de agosto de 2018) e **3301-006.495** (23 de julho de 2019). As ementas foram redigidas nos seguintes termos:

Acórdão nº 3301-004.057

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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 INTEGRAIS. COMPRAS COM SUSPENSÃO DE BENS DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL.

Nos termos dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04, não davam direito a créditos integrais, porém presumidos, as compras de produtos de origem animal e vegetal beneficiadas com suspensão.

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).

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/04

A alíquota do crédito presumido deve ser determinada com base na posição NCM dos produtos finais nos quais os insumos foram aplicados.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 33 DA LEI 12.058/09

Somente podem ser calculados créditos presumidos sobre insumos aplicados em processo industrial. O benefício não se aplica a mercadorias adquiridas para revenda.

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, 02.01 e 02.02.

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.

[...]

Acórdão nº 3301-005.010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. "DEDO DE BORRACHA A50" E "AMÔNIA ANIDRA"

De acordo com o laudo técnico carreado aos autos pela embargante, o "Dedo de Borracha A50" compõe a depenadeira, utilizada no setor de frangos. E a "amônia anidra" é aplicada para resfriamento das câmaras frigoríficas, em que são conservados os produtos. Como são necessários ao processo produtivo, incluem-se no conceito de insumos, e podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios, com efeitos infringentes, reconhecendo o direito ao registro de créditos da COFINS sobre compras de "Dedo de Borracha A50" e "Amônia Anidra".

Acórdão nº 3301-006.495

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ACOLHIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO

Devem ser acolhidos os embargos de declaração, quando restar comprovada a ocorrência de omissão no exame de argumento integrante da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, para sanear a omissão relacionada ao exame dos argumentos apresentados no recurso voluntário.

Com o provimento parcial do recurso voluntário, o Colegiado *a quo* adotou como conceito de insumos o critério de serem considerados todos os bens e serviços aplicados no processo produtivo e que sejam essenciais à obtenção do produto final, afastando-se o conceito de IPI das instruções normativas da Receita Federal. Assim, foram concedidos ao Contribuinte **o direito à utilização dos créditos sobre os seguintes insumos**: (1) 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; (2) as compras de pallets; (3) quanto às partes e peças de reposição, reconhecido o crédito com relação aos itens "dedo de borracha A 50" e "amônia Anidra"; (4) os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra"; (5) reconhecendo os créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de stretch e carga e descarga (transbordo); (6) admitindo os créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero.

Além disso, na decisão do Colegiado *a quo*, também foi reconhecido **o direito ao aproveitamento do crédito presumido admitido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04**; e estabelecido 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**.

Na sequência, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumo para fins de crédito das contribuições no regime não-cumulativo. Para sustentar a sua insurgência, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 203-12.448 e 3801-002.037.

Nos termos do despacho s/nº, de 11 de janeiro de 2018, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, considerando-se como paradigma válido apenas o acórdão de nº 203-12.448, tendo em vista que o acórdão nº 3801-002.037 foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais anteriormente à interposição do apelo especial da Fazenda. Portanto, o recurso especial teve prosseguimento para rediscussão da matéria relativa à questão do conceito de insumo para fins de crédito das contribuições no regime não-cumulativo.

O Contribuinte BRF S/A, por sua vez, após intimado dos acórdãos de embargos de declaração opostos em face da decisão de recurso voluntário, também apresentou recurso especial, suscitando divergência quanto aos seguintes pontos, apoiados nos respectivos acórdãos paradigmas: (i) nulidade do despacho decisório por carência de motivação – Acórdãos nº 3202-000.797 e 3402-000.372; (ii) nulidade parcial da decisão recorrida por modificação dos motivos de fato e de direito empregados pelo despacho decisório – Acórdãos nº 3403-000.994 e 9101-002.355; (iii) aproveitamento de créditos sobre o custo de aquisição de gás GLP cilindro P20 – Acórdãos nº 9303-007.106 e 9303-007.324; (iv) aproveitamento de créditos sobre o custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção – Acórdãos nº 3201-003.454 e 3403-002.917; (v) aproveitamento de créditos sobre o custo de aquisição de gás argônio – Acórdão nº 9303-005.674 ; (vi) aproveitamento de créditos sobre o aluguel de veículos de carga – Acórdãos nº 3201-003.574 e 3201-003.316; e (vii) aplicação da taxa Selic sobre o valor dos créditos não aproveitados em compensação – Acórdãos nº 3402-002.370 e 3402-002.003.

Em sede de exame de admissibilidade do recurso especial do Contribuinte, nos termos do despacho 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 01 de abril de 2020, foi dado seguimento parcial ao apelo, considerando-se como preenchidos os requisitos de admissão tão somente com relação à matéria (vi) “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o custo do aluguel de veículos de carga”.

Interposto o recurso de agravo pelo Sujeito Passivo, foi proferido o despacho CSRF/3ª Turma, de 22 de maio de 2020, acolhendo parcialmente a irresignação para “*determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “Aplicação da taxa Selic sobre o valor dos créditos não aproveitados em compensação” alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação às demais matérias”*”.

Nesse seguir, foi proferido novo despacho de admissibilidade de recurso especial, pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, datado de 28 de maio de 2020, confirmando o prosseguimento parcial do recurso especial exclusivamente com relação à matéria direito à tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o custo do aluguel de veículos de carga. Além disso, foi negado seguimento ao item “aplicação da taxa Selic sobre o valor dos créditos não aproveitados em compensação”, por encontrar óbice na Súmula CARF nº 125.

Quanto à análise dos demais itens relacionados no agravo, conforme despacho CSRF/3ª Turma, de 03 de agosto de 2020, foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente à “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção de despesas aduaneiras”; e rejeitado com relação às demais matérias, confirmando a negativa de seguimento expressa anteriormente pelo Presidente de Câmara, *in verbis*:

[...]

REJEITO o agravo relativamente às matérias “nulidade do despacho decisório por carência de motivação”; “nulidade parcial da decisão recorrida por modificação dos motivos de fato e de direito empregados pelo despacho decisório, em prejuízo do contribuinte”; “aplicação da taxa selic sobre o valor dos créditos não aproveitados em compensação”, “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de gás glp cilindro p20” e “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de gás argônio” e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção despesas aduaneiras”.

[...]

Portanto, o recurso especial do Contribuinte teve prosseguimento com relação a duas matérias: “**direito à tomada de créditos das contribuições sociais não- cumulativas**

sobre o custo do aluguel de veículos de carga” (despacho de exame de admissibilidade, de 01/04/2020) e “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção despesas aduaneiras” (despacho em agravo, de 03/08/2020).

Ambos os recursos foram contrarrazoados.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

1.1 Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos 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, devendo, portanto, ter prosseguimento.

1.2 Recurso especial do Contribuinte

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte BRF S/A atende aos pressupostos 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, devendo, portanto, ter prosseguimento. O entendimento pelo seguimento total do recurso do Contribuinte, embasa-se nos termos do despacho de admissibilidade (para a matéria relativa ao **crédito decorrente dos custos com aluguel de veículos de carga**) e do despacho de agravo (quanto ao tema dos créditos sobre o **custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção**):

Despacho de admissibilidade (e-fls. 2.666 a 2.685)

[...]

2.5 DIVERGÊNCIA (6) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O ALUGUEL DE VEÍCULOS DE CARGA

A decisão recorrida entendeu que a tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo do aluguel de veículos de carga não está autorizada pelo inc. IV do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3201-003.574 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES- EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL

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.

DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. 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 aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO. ÁGUA E ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda, incluindo-se salas de controle e monitoramento do processo produtivo, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em unidades de abastecimento e tratamento de água e de energia elétrica na atividade mineradora por serem essenciais e pertinentes ao processo produtivo.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DEPRECIÇÃO.

A aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda, não permite a tomada do crédito das Contribuições, o que somente é permitido quanto aos encargos de depreciação, e conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

A decisão concluiu que o inc. IV do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais não restringiu a utilização dos créditos somente as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, e que premissa legal é que os veículos, além de máquinas e equipamentos, sejam utilizados nas atividades da empresa. Ao contemplar argumentação recursal contra a glosa dos créditos tomados sobre o aluguel de veículos e equipamentos claramente relacionados às atividades produtivas, isso é, na movimentação e transporte de insumos, máquinas, equipamentos e prestação de serviços essenciais ao processo produtivo, reverteu-as.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3201-003.316 está assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01 /2008 a 31/03/2008

PRELIMINARES. NULIDADES. INOCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA REALIZADA.

Não há que se falar em nulidade da autuação pelo ausência de diligência in loco. Os princípios do contraditório, devido processo legal foram respeitados durante o transcurso processual.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos concede-se, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. 111, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A decisão, contemplando a prova dos autos – laudo técnico produzido por Mining Math Associates, julgou que os veículos, máquinas e equipamentos locados mostravam-se imprescindíveis na atividade produtiva da recorrente sendo utilizados em diversas etapas de seu processo produtivo. Por essa razão, deferiu a tomada de créditos com base no inc. IV do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, emerge patente o dissídio de interpretação do inc. IV do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais, porque a decisão recorrida concluiu que o dispositivo não alcançava o aluguel de veículos, ao passo que os paradigmas entenderam que o creditamento estava autorizado.

Despacho de agravo (e-fls. 2.758 a 2.782)

[...]

A matéria seguinte teve este tratamento no despacho agravado:

2.3 DIVERGÊNCIA (4) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SERVIÇOS DE MONTAGEM E MANUTENÇÃO DESPESAS ADUANEIRAS

A decisão recorrida entendeu que, relativamente às partes e peças de reposição, bem como os combustíveis e lubrificantes, o recorrente não fez prova de que os itens

subsumir-se-iam no conceito de insumos, pois a Recorrente não teria feito "correlação entre os combustíveis e lubrificantes e as máquinas e equipamentos que se encontram no laudo técnico indicando os lançamentos dos valores em contas contábeis de custos de produção".

Por essa razão, manteve a glosa dos créditos tomados sobre os respectivos custos de aquisição.

(...)

Cotejo dos arestos confrontados

Assim como na divergência anterior, queda impossível a dedução do dissídio suscitado porquanto o Acórdão nº 3201-003.454, indicado como paradigma, também não abordou a matéria sob o prisma enfocado pela decisão recorrida: a necessidade de prova da relação de pertinência dos itens ao processo produtivo do recorrente. Por outro lado, o Acórdão nº 3403-002.917, ao contrário de divergir, está em linha com a decisão recorrida, ao negar o direito ao creditamento vindicado por carência probatória da vinculação do gasto com o processo produtivo.

Dissídio não comprovado.

A isso se opõe o agravante assim:

4. Da admissibilidade do item (iv) da divergência: apropriação de crédito de COFINS sobre gastos com aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e serviços de montagem e manutenção

O tema (iv) de divergência suscitada pelo recurso especial diz respeito à possibilidade de apropriação de créditos de COFINS relacionados com gastos com aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e serviços de montagem e manutenção, nos termos do art. 3, inciso II, da Lei n. 10833.

No entendimento do acórdão a quo, os gastos com aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e serviços de montagem e manutenção não ensejariam direito a crédito de COFINS em virtude de supostamente a Agravante não ter feito a “correlação entre (...) os gastos com os combustíveis e lubrificantes e as máquinas e equipamentos que se encontram no laudo técnico indicando os lançamentos dos valores em contas contábeis de custos de produção”.

Diante disso, no recurso especial, a agravante suscitou a existência de divergência da decisão recorrida para com o acórdão n. 3201-003.454, de 27.2.2018, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, o qual restou assim ementado:

(...)

Destaca-se que o processo administrativo que deu azo ao acórdão paradigma tinha como parte a própria agravante e tratava-se de caso no qual também havia sido juntado laudo técnico demonstrando seu processo produtivo e os bens e combustíveis utilizados.

A despeito disso, o despacho ora agravado entendeu, preliminarmente, que o acórdão invocado como paradigma havia sido reformado pelo acórdão n. 9303- 009.754, “antes, portanto, da interposição do apelo cuja admissibilidade ora se analisa”, de forma que tal decisão seria “descartada”.

Ocorre que tal entendimento não leva em conta o Manual de Admissibilidade do Recurso Especial do CARF, bem como as ponderações feitas pela própria agravante em sede de recurso especial.

Conforme exposto pela agravante em seu recurso especial, apesar de o acórdão invocado como paradigma ter sido parcialmente reformado na sessão realizada em 11.11.2019, ou seja, antes da interposição do recurso, “o Manual de Admissibilidade do Recurso Especial do CARF, em sua página 48, é claro no sentido de que é considerado como data de reforma do paradigma, para fins do disposto no art. 67, parágrafo 15, da Portaria MF n. 343, de 9.5.2015 (RICARF), a data de publicação do acórdão reformador no sítio do CARF, independentemente da data do respectivo julgamento”.

Logo, tendo sido o recurso especial interposto em 12.12.2019 e tendo a publicação do referido acórdão somente ocorrido em 6.1.2020, torna-se imperioso que o acórdão invocado como paradigma seja apreciado.

Superada tal questão preliminar, no mérito, o despacho ora agravado defendeu que o acórdão invocado como paradigma “não abordou a matéria sob o prisma enfocado pela decisão recorrida: a necessidade de prova da relação de pertinência dos itens ao processo produtivo do recorrente”.

Ocorre que, conforme será exposto, tal entendimento não se coaduna com a verdade dos fatos.

Isso porque, enquanto o v. acórdão recorrido entendeu que a demonstração de correlação dos bens e serviços adquiridos com as máquinas e equipamentos utilizadas no processo produtivo da agravante seria condição necessária para o reconhecimento do direito creditório pleiteado, o acórdão paradigma, que analisou o mesmo processo produtivo, os mesmos itens e as mesmas provas, entendeu, a partir tão somente das informações constantes no laudo técnico (até porque tal documento é robusto, consistente e cabal no sentido da vinculação dos bens e serviços à produção) que tais bens seriam considerados insumos, passíveis de creditamento pela COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n. 10833. Veja-se:

(...)

Aqui, entendo, assiste razão à interessada.

Deveras, já em seu recurso pontuara ela a inaplicabilidade do dispositivo regimental que veio a ser apontado no despacho (e-fl 2.343):

(...)

É importante destacar que apesar de o acórdão supracitado ter sido parcialmente reformado na sessão realizada em 11.11.2019, uma vez que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional foi parcialmente provido², o Manual de Admissibilidade do Recurso Especial de CARF (pág. 48), é claro no sentido de que é considerado como a data de reforma do paradigma, para fins do disposto no art. 67, §15 da Portaria MF n. 343, de 9.6.2015 (RICARF), a data de publicação do acórdão reformador no sítio do CARF, independentemente da data do respectivo julgamento.

Assim, tendo em vista que o acórdão do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n. 10925.722369/2012-41 ainda não foi formalizado/publicado, o paradigma em questão deve ser aceito.

Assim, improcede o (único) motivo alegado no despacho.

E, como dito no recurso especial e reiterado no agravo, tendo sido ambos os acórdãos proferidos em processos do ora agravante que versavam sobre créditos dos mesmos itens, impõe-se sua aceitação para o seguimento de seu recurso, que é o que

se propõe aqui.
[...]

Assim, entende-se deve ser conhecido integralmente o recurso especial do Contribuinte.

Tendo em vista que a relatora restou vencida quanto ao conhecimento integral do recurso especial do Contribuinte, **tendo prevalecido o conhecimento tão somente quanto ao custo do aluguel de veículos de carga, no mérito, a análise limitar-se-á a esse tópico.**

2 Mérito

No mérito, a controvérsia gravita em torno das seguintes matérias:

1. Recurso especial da Fazenda Nacional: conceito de insumo para fins de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, insurgindo-se quanto aos itens sobre os quais foi concedido o direito ao crédito ao crédito no acórdão recorrido: (a) bens adquiridos para revenda, sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada; (b) compras de pallets; (c) "dedo de borracha A 50"; (d) créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra"; (e) créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de *stretch* e carga e descarga (transbordo); (f) créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero.
2. Recurso especial do Contribuinte: direito à tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o custo do aluguel de veículos de carga.

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

2.1 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS)**. 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, exceto em relação

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, 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).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois 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.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). 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, 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; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e

que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, 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.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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. 543C 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. 543C 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

"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.

Buscase uma eliminação hipotética, suprimindose 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.

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. Devese, 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. Observase 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 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.”

Estabelecido o conceito de insumo a ser considerado, e afastada a pretensão da Fazenda Nacional de reforma do julgado recorrido nesse ponto, passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende insurgem-se a Fazenda Nacional e o Contribuinte.

Conforme descrito pelo Contribuinte BRF S.A em sua peça de recurso especial, as suas atividades e processo produtivo compreendem:

[...]

A recorrente é uma companhia aberta que desenvolve diversas atividades, cujo objeto social principal consiste na industrialização, comercialização, no varejo e no atacado, e exploração, de alimentos em geral, principalmente dos derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição.

A recorrente atua, também, na industrialização e comercialização de rações e nutrimentos para animais; industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais, gorduras e laticínios; exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, seus derivados e subprodutos; na prestação de serviços de alimentação em geral; além de comercializar, no atacado e varejo, bens de consumo e de produção, inclusive de equipamentos e veículos para o desenvolvimento de sua atividade logística. Além disso, a recorrente também atua na exportação e na importação de bens de produção e de consumo.

Para o desenvolvimento de todas essas atividades é necessária a aquisição de inúmeros bens e serviços, máquinas e equipamentos dos mais diversos, os quais podem parecer, num exame perfunctório, desconectados de suas atividades, mas que, uma vez entendido seu ciclo produtivo, surgem como claramente necessários à consecução do objeto social da recorrente.

[...]

2.2 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL – CRÉDITOS RECONHECIDOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO

No julgamento do recurso voluntário interposto pelo Contribuinte, foi reconhecido o direito ao crédito com relação aos seguintes itens: (a) bens adquiridos para revenda, sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada; (b) compras de pallets; (c) "dedo de borracha A 50"; (d) créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra"; (e) créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de strecht e carga e descarga (transbordo); (f) créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero.

Ao pretender a aplicação do conceito de insumos mais restritivo, a Fazenda Nacional busca a reversão das glosas efetuadas pela Fiscalização e cujo direito ao crédito foi reconhecido pelo Colegiado *a quo*. No entanto, conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior:

(a) bens adquiridos para revenda, sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada: tratam-se de créditos de compras de pessoas jurídicas destinados à revenda, tendo essa informação constado em nota fiscal, razão pela qual reconhecido o crédito;

(b) compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito.

(c) "dedo de borracha A 50": de acordo com o laudo técnico carreado aos autos, o "Dedo de Borracha A50" compõe a depenadeira, utilizada no setor de frangos, mostrando-se necessário ao processo produtivo.

(d) créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra": referidos produtos, conforme esclarecido pelo Contribuinte, tratam-se de "vacina"; "o plasma é utilizado como componente de rações" e a amônia anidra é "o gás usado para manter o gelo nas câmaras frigoríficas", sendo correto o seu reconhecimento como insumos;

(e) créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de strecht e carga e descarga (transbordo): reproduz-se os argumentos utilizados no acórdão recorrido:

[...]

Como os serviços de repaletização e reforma de pallets têm como objetivo os de recolocar pallets em condições de uso, os custos correspondentes devem ser considerados como partes integrantes dos custos com os pallets. Assim, tal qual o custo original com a compra dos pallets, os citados serviços também devem ser admitidos como insumos e, por conseguinte, na base de cálculo dos créditos.

Em relação à aplicação de *strecht*, reconheço os créditos correspondentes, pois, tal qual o pallet, é utilizado para proteger o alimento de contaminações.

Sobre os serviços de carga e descarga, consta a seguinte descrição na planilha de glosas: "carga e descarga (transbordo)". De acordo com a obra "Vocabulário Jurídico" (De Plácido e Silva Ed. Forense Rio de Janeiro, 2004), "transbordo", em direito comercial marítimo, significa "transferência da carga de um navio para o outro" ou, em um sentido mais genérico, "qualquer espécie de transpasse de cargas de um veículo para o outro".

Pelo número de notas fiscais listadas, a natureza do gasto e ser o contribuinte empresa importadora e exportadora de MP e PA, reputo que podemos concluir, sem exigir elementos complementares de prova, tratar-se de carga e descarga de MP e PA.

E vejo a carga e descarga como atividades imprescindíveis e, por isto, inseparáveis dos serviços de frete e armazenagem, cujos custos são admitidos na base de cálculo dos créditos, a saber:

- na compra de MP, como integrante do custo de aquisição (art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, portanto, como insumo (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03);

- na venda de PA, como parte dos custos com transporte até o consumidor final, abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (frete na operação de venda).

Desta forma, admito os créditos de COFINS sobre custos com carga e descarga "transbordo".

(f) créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero: igualmente são itens essenciais e relevantes ao processo produtivo do contribuinte, conforme destacado no acórdão recorrido, que nesse ponto igualmente não merece reparos:

[...]

A recorrente discorreu acerca da necessidade de manter em constante funcionamento processos de desinfecção de ambientes, recipientes, máquinas e indumentária especial, utilizada pelos profissionais que têm contato com os alimentos. E da importância de análises laboratoriais, comprovando que os alimentos estão em perfeitas condições para o consumo.

Citou alguns produtos utilizados para tais fins, como vestimentas e material de proteção, facas e brincos de marcação para suínos e o processo "carimbagem", que identifica as carnes liberadas para consumo e as rejeitadas.

E mencionou normas das autoridades sanitárias, contendo inúmeras exigências.

Ao fim do laudo técnico (fls. 1.168 a 1.487), no "Capítulo 13 SIF (Sistema de Inspeção Federal)", há detalhada explicação acerca dos procedimentos adotados para preservação da integridade dos produtos alimentícios.

A meu ver, ainda que não fossem requeridos pelas autoridades sanitárias, indubitavelmente deveriam ser tidos como insumos, pois guardam íntima e indissociável relação com a preparação do produto e a preservação de sua integridade.

Vale mencionar que há vários precedentes no CARF neste sentido, tais como, os Acórdãos nº 3802-001.619, de 28/02/13, e 9303004.382, de 07/04/17.

Desta forma, todos 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 de COFINS, na qualidade de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Dada a natureza específica dos produtos tratados no tópico e sua explícita conexão com o processo produtivo, não vejo motivo para que fossem exigidos evidências documentais complementares acerca de sua aplicação na atividade industrial.

Novamente faço ressalva aos produtos tratados no presente tópico, cujas compras foram beneficiadas com a incidência à alíquota zero e que, por este motivo, não dão direito a créditos (§2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também nesse ponto.

2.3 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - CUSTO DO ALUGUEL DE VEÍCULOS DE CARGA (GUINDAUTOS OU CAMINHÕES MUNK)

Foram glosados créditos apurados em decorrência do aluguel de veículos e outros equipamentos, pois não estaria enquadrados no disposto no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, por não se tratarem de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da recorrente.

Conforme explicitado pelo Contribuinte em seu apelo especial, o que a fiscalização chamou de veículo na verdade refere-se ao aluguel dos chamados “Caminhões Munk” ou “guindautos”, os quais contam com um guindaste acoplado, destinados a colocar os produtos dentro das máquinas atuantes no processo produtivo da empresa. São máquinas utilizadas para movimentar os animais e os materiais essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Tratando-se de item essencial ao processo produtivo da Recorrente, sem o qual a sua produção seria inviabilizada ou, no mínimo, prejudicada, deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Assim, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito para contribuições sociais não-cumulativas sobre o custo do aluguel de veículos de carga (os chamados “guindautos” ou “caminhões Munk”).

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto aos créditos referentes a despesas com “**serviços de transbordo de produtos acabados (carga e descarga)**”, como passo a demonstrar.

No Acordo recorrido, consta a informação que, “(...) pelo número de notas fiscais listadas, a natureza do gasto, reputo que podemos concluir, sem exigir elementos complementares de prova, tratar-se de serviço de carga e descarga (transbordo) de matéria prima (quando de sua aquisição) e de produtos acabados”.

Como se vêem o recorrido entendeu que, estas despesas – **especificamente quanto ao transbordo de produtos acabados** – geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por serem despesas (carga e descarga) como atividades imprescindíveis e, por isto, inseparáveis dos serviços de frete e armazenagem, cujos custos são admitidos na base de cálculo dos créditos, na venda de produto acabado, como parte dos custos com transporte até o consumidor final, abrigados pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (frete na operação de venda).

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Nesse diapasão, passo a analisar a matéria discutida – crédito de COFINS sobre as “despesas com serviços de **carga e descarga de produtos acabados**”, que no meu entender, não se trata de insumo (porque já se encontra acabado o produto) e, não se trata de armazenamento e nem de frete na operação de venda, porque ainda não está pronto para ser comercializados.

E, sobre esse tema, o Parecer RFB/COSIT nº 5, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

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

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica **durante o processo de produção** de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**” (...). (Grifei)

Como se vê, efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. E, não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas refiram-se à operação de venda. Portanto não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

Portanto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa sobre os “serviços de transbordo de produtos acabados”.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

Como relatado, o Contribuinte BRF S/A, apresentou Recurso Especial, que foi dado seguimento sobre os seguintes matérias: **1)** custo do aluguel de veículos de carga, que apresentou os seguintes paradigmas Acórdãos nº 3201-003.574 e 3201-003.316; e **2)** custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção, apresentou os seguintes paradigmas: Acórdãos nº 3201-003.454 e 3403-002.917.

A relatora entendeu que o Recurso Especial de divergência interposto atende aos pressupostos de admissibilidade devendo, portanto, ter prosseguimento. Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada **quanto ao conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, especificamente quanto a matéria **(2): custo de aquisição de partes e peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e serviços de montagem e manutenção**, que apresentou os seguintes paradigmas: Acórdãos nº 3201-003.454 e 3403-002.917. Explico.

O **Acórdão recorrido** entendeu que, a empresa não fez prova contábil de que os itens se subsumem ao conceito de insumos, pois a Contribuinte não teria feito *"correlação entre os*

combustíveis e lubrificantes e as máquinas e equipamentos que se encontram no laudo técnico indicando os lançamentos dos valores em contas contábeis de custos de produção". Por essa razão, manteve a glosa dos créditos tomados sobre os respectivos custos de aquisição.

No Acórdão indicado como **paradigma 1** n.º 3201-003.454, defendeu que as despesas com os produtos referentes a combustíveis são possíveis de auferir crédito nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003. Já no Acórdão indicado como **paradigma 2** n.º 3403-002.917, a decisão sublinhou que os veículos utilizados nos transportes de funcionários estejam relacionados ao processo produtivo, necessário à obtenção do produto final, o transporte de passageiros. Assim, por carência probatória (detalhamento da forma de utilização no processo produtivo), afastou o direito creditório em relação ao combustível utilizado para abastecer tais veículos.

Cotejando os arestos (recorrido e paradigmas), resta impossível a dedução do dissídio suscitado, porquanto o Acórdão n.º 3201-003.454 (paradigma 1), não abordou a matéria sob o prisma enfocado pela decisão recorrida: a necessidade de prova da relação de pertinência dos itens ao processo produtivo do Contribuinte. Por outro lado, o Acórdão n.º 3403-002.917 (paradigma 2), ao contrário de divergir, está em linha com a decisão recorrida, ao negar o direito ao creditamento vindicado por carência probatória da vinculação do gasto com o processo produtivo.

E, suma, no recorrido, em que pese a natureza do item ser de gasto necessário, nos paradigmas não houve prova da relação entre o item e sua efetiva utilização no processo (via contabilização). Assim, seria necessário que o paradigma deveria ser no sentido de desnecessidade de comprovação de efetiva utilização no processo produtivo, quando a natureza do item for de despesa necessária, entretanto, (o paradigma) somente trata da natureza do item em si. Desta forma, o dissídio não restou comprovado quanto a esta matéria.

Em vista do exposto, voto por conhecer em parte do recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto à matéria: “custo do aluguel de veículos de carga”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos