



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.911361/2011-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.008 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de créditos de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte geram créditos na apuração não cumulativa das referidas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-004.907**, de 26/07/2018 (fls. 10.214 a 10.243)¹, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento (**PER**), por meio do qual o Contribuinte pleiteia o ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, sistemática não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 2º Trimestre do ano-calendário de 2009.

No **Despacho Decisório** proferido pela DRF em Florianópolis/SC (fls. 5.411 a 5.413), a Fiscalização, com base na **Informação Fiscal** de fls. 5.374 a 5.410, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER e, por conseguinte, homologou parcialmente as compensações efetuadas (até o limite de crédito reconhecido).

No Relatório, a Fiscalização passa a identificar as glosas realizadas nas Fichas do DACON, a seguir resumido: **1)** Bens para Revenda: a) os valores das aquisições de bens sujeitos a alíquota zero, e b) os valores dos itens que se referem a revenda de gás liquefeito de petróleo, que tem alíquota concentrada, não gerando crédito ao revendedor; **2)** Bens Utilizados como Insumo: aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, tais como: a) valores das notas fiscais de aquisições de bens ou serviços indevidamente incluídos nesta linha, como máquina, seguro, concerto de Ar Condicionado; b) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero; c) notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; d) notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS e COFINS. **3)** Serviços Utilizados como Insumo, tais como: serviço de instalação de pontos de rede, serviço lavagem caminhão Muck ou serviço de coleta e transporte de resíduo, **4)** Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, **6)** créditos presumidos de atividades agroindustriais; e 7) aquisição de Insumos no Mercado Externo.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 5.423 a 5.569, trazendo um histórico dos fatos e discorrendo sobre os seguintes tópicos, em resumo: defende o julgamento em conjunto dos processos que relaciona; suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando que a “superficialidade da análise das informações necessárias para a glosa dos créditos” fere o princípio da verdade material; tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições, estabelecendo o seu entendimento sobre o **conceito de insumo**; discorre sobre o direito dos créditos de Bens para revenda adquiridos a alíquota zero; dos Bens para revenda com tributação concentrada; dos Bens e serviços utilizados como insumo: Indumentária e itens de uso obrigatório para colaboradores que trabalham em suas plantas industriais (como botas, botinas e luva); os *Pallets* de madeira; os serviços de repaquetização (também chamados de serviços de “reforma de *pallets*”); **Materiais e Equipamentos**; **do crédito em relação a detergentes, lubrificantes, fusível, dentre outros**

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

tantos não mencionados; Serviços Realizados por "Operador Logístico", serviços de Análise Laboratoriais; Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; frete de matérias primas e produtos semiacabados; fretes de produtos acabados e do percentual de presunção para o crédito presumido da agroindústria. Ao final, elabora pedido de perícia e diligência.

O julgamento da Impugnação resultou no **Acórdão nº 07-36.184**, de 10/12/2014, da **DRJ em Florianópolis/SC** de fls. 6.022 a 6.072, que Revisa o Acórdão nº 07-35.250, de 30/07/2014 de fls. 5.968 a 6.017 (por conter inexatidão material devido a erro no cálculo do crédito passível de ressarcimento), que definiu ser **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade, decidindo por: negar o pedido de diligência/perícia; definir que o ônus da prova é do Contribuinte no caso de ressarcimentos de créditos; alterar o valor do crédito para o ressarcimento; é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional; Conceito de Insumo: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; que a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido. Só geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida os valores das aquisições de bens ou serviços sujeitos ao pagamento da contribuição; inexistente permissivo legal para tomada de créditos a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa. Assim, manteve a decisão pelo deferimento parcial do Pedido, até o limite do crédito reconhecido.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** de fls. 6.084 a 6.183, em que repetiu as alegações contidas na Manifestação de Inconformidade e adicionou informações complementares acerca de determinados bens, custos e despesas que considerou como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS. Junta Memorial descritivo do processo produtivo, Laudo técnico elaborado pela empresa Tyno Consultoria, o qual foi validado pelo Instituto de Tecnologia de Alimentos e, por fim, requer a realização de Diligência fiscal.

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora, resultando no **Acórdão nº 3301-004.907**, de 26/07/2018, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção/CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para:

a) definir o conceito de insumos, posicionamento alinhado à recente decisão proferida pelo STJ, em sede do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/18, que, inclusive, considerou como ilegais os conceitos de insumos exarados pelas IN SRF nº 247/02 e 404/04;

b) reverter as glosas de créditos calculados sobre os seguintes itens: indumentárias, diclofenato sódico, kits para tipificação da salmonela, matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, serviços realizados por operador logístico e análises laboratoriais; e

c) reconhecer que, para fins de cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, o percentual a ser aplicado sobre as alíquotas do PIS e da COFINS previstas nos artigos 2º Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deve ser determinado de acordo com a classificação na TIPI do produto em que o insumo adquirido foi aplicado.

Cientificado do Acórdão nº 3301-004.907, o Contribuinte, em 17/12/2018, opôs os **Embargos de Declaração** de fls. 10.255 a 10.270, sob os pressupostos regimentais de haver omissão e da contradição no Acórdão recorrido (no tocante ao creditamento sobre os fretes nas operações de venda e apreciação do laudo da empresa Tyno Consultoria). No entanto, em 07/02/2019, o recurso foi rejeitado em caráter definitivo pelo Presidente da Turma (Despacho de fls. 10.349 a 10.351), em face da inexistência dos vícios alegados/improcedência das alegações. Tal decisão, em virtude do processo apenso a este, foi referendada pelo Despacho em Embargos de 17/05/2019 (fls. 10.355 a 10.357).

Da matéria submetida à CSRF

Notificado da decisão acima, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 10.371 a 10.435, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1)** necessidade de análise de todos os documentos acostados aos autos; **2)** conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas; **3)** possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os dispêndios com materiais e equipamentos; **4)** contestação de exigências não listadas; e, **5)** possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre todas as espécies de frete.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como **paradigmas**, os seguintes Acórdãos: para a matéria 1, os nº 1301-003.283 e 2402-004.493; para a matéria 2, os nº 9303-010.728 e 9303-008.257; para a matéria 3, os nºs 9303-005.526 e 3201-005.323; para a matéria 4, os nºs 9202-001.703 e 9101-000.514 e para a matéria 5, os nºs 9303-004.318 e 9303-009.680.

No entanto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial às fls. 10.647 a 10.664, restou decidido que: *i)* quanto a matéria 1 e 4, por falta de prequestionamento, foi negado seguimento ao recurso; *ii)* quanto a matéria 2 e 5, a divergência não restou comprovada, e *iii)* quanto à matéria 3: “possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de materiais e equipamentos”, foi dado seguimento parcial, pelos seguintes motivos:

No **Acórdão recorrido**, analisou-se glosa de créditos tomados sobre as aquisições de: *i)* detergentes, lubrificantes, anticorrosivos, fusíveis e mangueiras condutoras de água (resfriamento e limpeza) são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes; *ii)* rolamentos que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina; *iii)* conectores, retentores, buchas, arruelas, rebites e desengraxantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível; *iv)* combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas; *v)* dicoflenato sódico, como medicamento para aves, e kits para tipificação da salmonela, para a realização de testes que certificam a ausência de contaminação; *vi)* matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, na produção de ração; *vii)* serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração de máquinas; e *viii)* molas de pressão para separação de partes dos carnesos.

Dado o detalhamento a atividade desenvolvida pelo Contribuinte, descrita nas peças de defesa e corroborada pelos Laudos técnicos, o voto condutor da decisão recorrida admitiu na base de cálculo dos créditos os custos citados nos **itens "v" e "vi"**. Rechaçou o creditamento referente aos demais itens por falta de informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados. Com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das

máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem, caso em que deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo, para posterior depreciação.

Nos **paradigmas**, não bastassem ser totalmente distintos os insumos analisados pelo Acórdão nº 9303-005.526, o creditamento sobre o custo dos itens analisados pela decisão recorrida foi indeferido por falta de provas de sua pertinência ao processo produtivo. Por outro lado, cotejando a decisão recorrida com o paradigma **Acórdão nº 3201-005.323 (da própria BRF Foods)**, eles efetivamente divergiram quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre o **custo de aquisição de arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores**. A decisão indicada como paradigma no entanto silenciou quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre os demais itens glosados.

Posto isto, considerando as razões dispostas no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **3ª Câmara**, de 04/01/2021, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 10.667 a 10.684, foi **dado seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, apenas em relação à divergência quanto “à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo de aquisição de arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores**”.

Cientificado do Despacho acima, o Contribuinte interpôs o recurso de **Agravo** contra a negativa de seguimento de seu recurso (fls. 10.735 a 10.758), requerendo que fosse reformada a decisão recorrida, para admitir integralmente seu pedido.

Conforme Despacho em Agravo – CSRF / 3ª Turma, de 22/03/2021 (fls. 10.760 a 10.765), o recurso foi acolhido parcialmente para os autos retornarem à 3ª Câmara/3ª Seção, para exteriorização de juízo de admissibilidade acerca da matéria “contestação de exigências não listadas”, em complementação da admissibilidade de Recurso Especial determinado pelo Despacho que entendeu ter ocorrido o prequestionamento da referida matéria.

No entanto, conforme Despacho de 30/04/2021, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção de fls. 10.767 a 10.771, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo em relação à matéria *Contestação de Exigências não Expressamente Listadas*, prevalecendo o **seguimento parcial** decidido no Despacho de Admissibilidade de fls. 10.667 a 10.684.

Cientificado, o Contribuinte apresentou novo recurso de **Agravo** às fls. 10.779 a 10.803, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF, conforme Despacho em Agravo - CSRF / 3ª Turma, de 31/08/2021 (fls. 10.849 a 10.862), confirmando o **seguimento parcial** do Recurso Especial expresso pelo Presidente da **3ª Câmara** - Despacho de fls. 10.667 a 10.684.

Notificada do Despacho, a Fazenda Nacional apresentou suas **Contrarrazões** (fls. 10.871 a 10.874), requerendo que fosse negado provimento do Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, uma vez que, o entendimento do CARF é no sentido de que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e a aquisição de partes e peças só geram direito ao crédito quando esses gastos possam ser enquadrados como custo de produção.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/07/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, de 04/01/2021, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 10.667 a 10.684.

Quanto ao seu conhecimento, aqui endosso os fundamentos exarados pelo Presidente da **3ª Câmara**/3ª Seção deste CARF, que **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial, apenas relativamente à matéria “à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo de aquisição de arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores**”. Isso porque resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos (Acórdão paradigma nº 3201-0005.323 da própria BRF).

Assim, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, por haver tratamento diferenciado para situações fáticas semelhantes (paradigma da própria empresa). Portanto, **conheço do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência resume-se ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas, sobre os custos havidos com aquisição dos seguintes itens: “*arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores*”.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou conceito de insumo derivado da jurisprudência do STJ, plasmado no REsp nº 1.221.170/PR. Verifica-se ainda que, mesmo ante o detalhamento da atividade desenvolvida pela BRF Foods, descrito nas peças de defesa e corroborado pelos Laudos Técnicos, o voto condutor da decisão recorrida só admitiu na base de cálculo dos créditos os custos citados nos itens "V" e "VI" listados abaixo. Confira-se:

“I) detergentes, lubrificantes, anticorrosivos, fusíveis e mangueiras condutoras de água (resfriamento e limpeza) são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes;

II) rolamentos que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina

III) conectores, retentores, buchas, arruelas, rebites e desengrachantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível;

IV) combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas

V) dicoflenato sódico, como medicamento para aves, e kits para tipificação da salmonela, para a realização de testes que certificam a ausência de contaminação;

VI) matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, na produção ração;

VII) serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulação e calibração de máquinas; e

VIII) molas de pressão para separação de partes dos cárneos”.

Rechaçou, assim, o creditamento referente aos demais itens, por falta de informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados. Assentou também que, com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem, caso em que deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo imobilizado, para posterior depreciação.

Ou seja, o creditamento sobre o custo dos itens analisados pela decisão recorrida foi indeferido por falta de provas de sua pertinência ao processo produtivo.

No entanto, cabe ressaltar que, como informado pelo Contribuinte no especial, em outro processo de interesse do Contribuinte (Acórdão nº 3201-005.323, de 23/04/2019) ao analisar aclaratórios por omissão de pronunciamento sobre o direito à tomada de créditos relacionados à aquisição de materiais e equipamentos, sob o argumento de que *"os quais, inevitavelmente, são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA ..."*, a decisão acolheu parcialmente os embargos, para reconhecer o direito ao crédito sobre os itens possíveis de serem categorizados *como ferramentas* e também sobre *abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante*:

“Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, **que se dedica ao ramo alimentício**, em respeito ao critério **da essencialidade à atividade do sujeito passivo**, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a **constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo**, enquadrando-se no conceito de insumo”. (*grifo nosso*)

Portanto, entende-se relevante analisar o caso à luz do precedente vinculante do STJ, sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, tendo como base os 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.

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) também foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Sendo assim, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do Sujeito Passivo (bem delineada nos Laudos Técnicos e no fluxo de processos, acostados aos autos), para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, é de se reconhecer o cabimento de crédito das contribuições sobre os gastos com *“arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores”*, por serem tais itens efetivamente empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, restabelecendo o direito a tomada de créditos com relação aos itens discutidos neste Recurso Especial: “*arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores*”.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan