



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.003913/2010-46  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.764 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de agosto de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
FRINAL S/A - FRIGORIFICO E INTEGRACAO AVICOLA

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

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/05/2008

COFINS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO

Por se tratar de produtos aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

INSUMO DE PRODUÇÃO. EMBALAGEM PARA EXPORTAÇÃO. PALLETS PARA FUMIGAÇÃO.

Como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é de se reconhecer o crédito quanto às embalagens (pallets).

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO.

Considerado, na análise do pedido de ressarcimento e declaração de compensação, pela maioria do colegiado, que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos suportados pelo Recorrente dão direito a crédito, o auto de infração decorrente da glosa desses créditos deve ser cancelado nessa parte.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/05/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

## Relatório

Tratam-se de Recursos Especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-005.596**, de 21/06/2018 (fls. 883/907), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Dos Autos de Infração

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 2/21, lavrado para a exigência de **PIS** e da **COFINS**, acrescido da multa de ofício de 75% e de juros de mora, referentes aos períodos de apuração entre 09/2006 a 05/2008 (especificamente setembro e outubro/2006, janeiro a setembro/2007 e janeiro a maio/2008, sendo que para a COFINS também se constatou saldo devedor para o mês de novembro/2006), proveniente de verificação de Pedidos de Ressarcimento de créditos da não-cumulatividade.

Consta dos autos que o Contribuinte tem sua atividade voltada para a “cadeia produtiva de produção de carne de aves” e, que em análise dos pedidos de restituição constatou-se que para alguns períodos existiriam saldos devedores após as glosas de créditos efetuadas.

Cabe informar que, a análise dos Pedidos de Ressarcimento foi realizada por ordem judicial, conforme sentença nos autos do **Mandado de Segurança n.º 2009.71.07.003364-6/RS**, a qual determinou que a RFB analisasse os respectivos processos no prazo definido.

Nos autos constam os seguintes Relatórios de Verificação Fiscal: o RVF ‘1’ (PIS e COFINS, muito embora somente faça referência ao processo de PIS), que trata da análise dos PAFs: n.º 13016.000090/2007-96 (COFINS) e **13016.000091/2007-31** (PIS) às fls. 23/35, o RVF ‘2’, que trata da análise do PAF n.º 13016.000090/2007-96 (fls. 87/96), o RVF n.º ‘3’, sobre o PAF n.º 13016.000095/2007-19 (fls. 97/105); o RVF ‘4’, que analisa o PAF n.º 11020.002982/2009-07 (fls. 106/115); o RVF ‘5’, análise sobre o PAF n.º 11020.003021/2009-10 (fls. 116/124), o RVF ‘6’, analisa sobre o PAF n.º 11020.002981/2009-54 (fls. 125/133) e o RVF ‘7’ que trata da análise do PAF n.º 11020.003022/2009-56 (fls.134/143), todos informando que, durante o procedimento fiscalizatório foram solicitadas informações e documentos, como: arquivos digitais e contábeis; memórias de cálculo; justificativas para as retificações dos

DACONs; livros de apuração do IPI; decisões judiciais; NF de saída e de entrada; arquivos de importação e exportação e feitas circularizações de informações também com outras empresas.

A verificação teve por demanda inicial os Pedidos de Ressarcimento de créditos da não-cumulatividade de **PIS e COFINS** correspondente: **PIS**: 4º trimestre de 2005 ao 1º trimestre de 2009; **COFINS**: 3º trimestre de 2006 ao 1º trimestre de 2009. Em ambos tributos o contribuinte não protocolou PER referentes ao 1º e 2º semestres de 2007.

No TVF '1', consta que, em atendimento à ordem judicial, procedeu às verificações do pleito e constatou-se a existência de saldos devedores de PIS/COFINS após as glosas efetuadas nos respectivos processos, relativamente aos períodos de setembro e outubro de 2006, janeiro a setembro de 2007, janeiro e maio de 2008. Além destes, em relação a COFINS, também foi constatado saldo devedor no mês de novembro de 2006, Assim, lavrou-se o presente Auto de Infração de forma a exigir estes saldos devedores apurados pela Fiscalização.

Vale informar que, o julgamento dos processos n.ºs 13016.000090/2007-96, 13016.000091/2007-31 e PAF n.º 13016.000095/2007-19, (PER/DCOMP), IMPLICOU O LANÇAMENTO DO PRESENTE PROCESSO, isto porque o saldo credor alegado (pelas glosas) resultou em saldo devedor, lançado.

Verifica-se também, que o julgamento dos processos acima, seguiu a sistemática dos **Recursos Repetitivos**, aplicando-se o decidido no julgamento do **PAF n.º 13016.000091/2007-31, PARADIGMA**, ao qual o presente processo foi vinculado, conforme **Acórdão n.º 9303-009.493**, de 18/09/2019, bem como os PAF n.º **PAF n.º 13016.000090/2007-96**, julgado na CSRF, Acórdão **9303-009.494**, de 18/09/2019 e o **PAF n.º 13016.000095/2007-19, julgado** na CSRF, Acórdão **9303-009.498**, de 18/09/2019.

Quanto aos outros TVFs, que se referem à análise dos Pedidos de Ressarcimento n.º **11020.002981/2009-54** (PIS) e **11020.003021/2009-10** (COFINS), referente ao 3º Tri/2007, **PAF n.º 11020.003022/2009-56** (COFINS) e **11020.002982/2009-07** (PIS), referente ao 4º TRI/2007, por haver DCOMP atrelada aos PER, há relação de prejudicialidade entre o julgado nas Manifestações de Inconformidade e no presente Auto de Infração. Isso porque, o julgamento dos referidos processos administrativos (11020.002981/2009-54, 11020.003021/2009-10, 11020.003022/2009-56 e 11020.002982/2009-07 - PER/DCOMP), também IMPLICOU O LANÇAMENTO DO PRESENTE PROCESSO em virtude de o saldo credor alegado (pelas glosas) ter sido para saldo devedor e, que também foi lançado. No entanto, não houve Recursos Voluntários apresentados e os referidos processos encontram-se decididos e arquivados.

Destaca-se ainda que, junto com o PAF n.º 13016.000091/2007-31(**paradigma**) também foram julgados por esta CSRF, mais 4 processos (no sistema repetitivo) que, entretanto, não têm relação direta com o Auto de Infração do presente processo: PAF n.º 13016.000092/2007-85 - Acórdão n.º 9303-009.495; PAF n.º 13016.000093/2007-20, Acórdão n.º 9303-009.496; PAF n.º 13016.000094/2007-74, Acórdão n.º 9303-009.497 e PAF n.º 13016.000096/2007-63, Acórdão n.º 9303-009.499, todos de 18/09/2019.

Retornando ao Auto de Infração, da análise dos documentos e dos esclarecimentos prestados foram constatadas irregularidades na apuração de créditos e nas bases de cálculo das contribuições, sendo elas: **(i)** quanto ao crédito presumido que foi calculado no percentual incorreto; **(ii)** glosa de créditos de bens que não se enquadravam como insumo, como os medicamentos e vacinas, materiais de limpeza, embalagens (*palletes*), os combustíveis e a manutenção de prédios e de veículos, assim como outros materiais de consumo; **(iii)** glosa de créditos de bens adquiridos com alíquota zero e glosa de créditos na revenda de bens sujeitos à

alíquota zero e de incidência monofásica; (iv) glosa de créditos de serviços que não se enquadram como insumo, como: fretes sobre aquisição de bens, às despesas de armazenagem e frete de exportação e os fretes marítimos de exportação; e (v) glosa de créditos vinculados às despesas de armazenagem e frete na operação de venda por não se enquadrarem nas disposições da legislação das contribuições.

### Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou duas impugnações, uma referente à COFINS (fls. 693/717) e outra referente ao PIS (fls. 729/753). Ambas tem maioria de seus argumentos praticamente iguais. Em síntese são feitas as seguintes alegações:

- não concorda com a aplicação do percentual de 35% sobre as aquisições de bens adquiridos de pessoas físicas. Argumenta que a Lei n.º 10.925, de 2004, reduziu o percentual de crédito presumido das normas anteriores para 60%, 50% e 35%;

- contesta as glosas de créditos de bens que não se enquadram como insumo, como os medicamentos e vacinas, materiais de limpeza, embalagens (*paletes*), os combustíveis e a manutenção de prédios e de veículos, assim como outros materiais de consumo, afirmando que todos são custos e despesas necessárias à produção e devem ser dedutíveis;

- manifesta sua discordância contra as glosas de todos os itens de serviços; que as despesas com "consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento entre outros" se enquadram dentro do conceito de armazenagem, visto que é um processo complexo;

- informa que no tópico glosa de créditos na revenda de bens sujeitos à alíquota zero e de incidência monofásica houve concordância com a Fiscalização.

A **DRJ em Porto Alegre (RS)**, apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **10-055.766**, de 08/10/2015 (fls. 784/801), considerou a Impugnação **procedente em parte**, para desconsiderar os lançamentos relativos às glosas de "medicamentos e de vacinas", mantendo os demais lançamentos do crédito tributário.

Nessa decisão a Turma decidiu que, **(a)** conceito de insumos: existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade, **(b)** a base de cálculo do PIS e da COFINS determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro; **(c)** fretes – insumos não tributados: as aquisições de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições não geram direito a crédito. Da mesma forma, os fretes referentes a essas aquisições também não geram, pois integram o custo de aquisição e não podem ser considerados de forma isolada; **(d)** não podem ser descontados créditos em relação a fretes internacionais (marítimos) onde o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que representado no país por intermediário como agente marítimo ou equivalente.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 820/836, discordando da decisão de piso trazendo, em essência, os mesmos argumentos manejados na Impugnação, em síntese, requerendo: (i) o reconhecimento do crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60%; (ii) a reversão da glosas em relação a materiais de limpeza/desinfecção, embalagens para transporte (*paletes*), combustíveis, manutenção de prédios e veículos, armazenagem, fretes; (iii) a realização de diligência; e (iv) impossibilidade de sucessão de multas e juros.

**Acórdão/CARF**

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-005.596**, de 21/06/2018 (fls. 883/907), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Nessa decisão, o Colegiado decidiu por: (i) para reconhecer o creditamento à alíquota de 60% sobre lenha, milho, aves vivas e suínos, (ii) reverter a glosa sobre materiais de limpeza/desinfecção, e (iii) reverter a glosa sobre *paletes* tratado para fumigação.

Assentou ainda que, quanto as despesas com serviços portuários diversos, a jurisprudência do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado; que as despesas aduaneiras tais como energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com armazenagem nas operações de comercialização para os quais, vale lembrar, há expressa previsão normativa.

**Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3302-005.596, de 21/06/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 909/930, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1.** Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas; **2.** Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de aquisição dos materiais de limpeza e desinfecção, e **3.** Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de aquisição dos pallets para fumigação dos produtos exportados.

Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigma o Acórdão n.º 203-12.448 para a matéria 1; Acórdãos n.ºs 3302-002.027 e 3803-002.986 para a matéria 2, e Acórdãos n.ºs 3302-002.027 e 3101-000.795 para a matéria 3.

**1. DIVERGÊNCIA (1) - CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE TOMADA DE CRÉDITOS**

Para comprovar a divergência apresentou como paradigma o Acórdão n.º 203-12.448, alegando que no **Acórdão recorrido**, sufragou o conceito de insumo segundo o qual, são todos aqueles bens e serviços pertinentes que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

No **paradigma**, defendeu que termo insumos não é próprio da legislação das contribuições sociais, razão pela qual seu conteúdo deveria ser buscado nos campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso, referindo-se à legislação do IPI, em que o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito daquele imposto. Desta forma, a legislação do IPI seria a mais

adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos", e, mais especificamente, o Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979.

Assim, durante o Exame de Admissibilidade, concluiu-se que os arestos confrontados acabaram por adotar entendimentos dissonantes. Enquanto a decisão recorrida rechaçou a estreiteza do conceito extraído da legislação do IPI, o Acórdão paradigma asseverou tratar-se do mais adequado para o fim proposto.

## **2. DIVERGÊNCIA (2) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO DOS MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO**

Para comprovar a divergência apresentou como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3302-002.027 e 3803-002.986, alegando que, no **Acórdão recorrido**, a Turma, ao analisar as planilhas dos produtos denominada "Bens Diversos", verificou que os materiais de limpeza adquiridos pelo contribuinte diziam respeito aos seguintes produtos: (i) ..., produtos estes utilizados na desinfecção e assepsia da área de produção, que visavam a evitar contaminações nos alimentos produzidos. E, nesse contexto, decidiu reverter a glosa dos créditos porque os produtos eram necessários ao processo produtivo desenvolvida pela empresa.

No Acórdão **paradigma** n.º 3302-002.027, comungou do conceito de insumo, intermediário à legislação do IPI e à do IR. Nesse sentido, analisando o processo produtivo idêntico ao do recorrente, vaticinou: *Em relação ao material de limpeza e desinfecção, da mesma forma, não se trata de insumos utilizados na produção.* Já o **paradigma** n.º 3803-002.986, também analisando processo produtivo agroindustrial, a decisão destacou que inexistia nos autos comprovação inequívoca de que os gastos com materiais de limpeza e higienização se encontravam vinculados direta, necessária ou totalmente ao processo produtivo da empresa.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que em confronto com as decisões (recorrido e o paradigma n.º 3302-002.027) o dissídio foi comprovado, ao tempo em que analisaram processos produtivos similares e chegaram conclusões opostas: na decisão recorrida foi deferido o creditamento e no paradigma negou-o.

## **3. DIVERGÊNCIA (3) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO DOS PALLETS TRATADOS PARA FUMIGAÇÃO**

Para comprovar a divergência apresentou como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3302-002.027 e 3101-000.795, alegando que no **Acórdão recorrido**, constatou que o contribuinte registrou o bem com as denominações "paletes PHR retornável" e "paletes tratados p/fumigação", dando conta de que o primeiro retornava após entrega do produto. A decisão entendeu que o crédito apurado sobre o bem denominado palete, utilizado no acondicionamento de produtos alimentício principalmente para evitar contato com o solo, era necessário à atividade da empresa e, desde que não retornável, as aquisições ensejavam a tomada de créditos.

O Acórdão **paradigma** n.º 3302-002.027, em relação aos produtos para movimentação de cargas e às embalagens de transporte, em regra, não são utilizados como insumos de produção, razão pela qual considerou que seria necessária prova de sua utilização no processo, o que não foi feito. O **paradigma** n.º 3101-000.795, com relação aos contêineres flexíveis (embalagem de transporte), recuperou a diferenciação entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte constante da legislação do IPI, enfatizando que não há que se falar em tomada de créditos gastos com insumos nas etapas de comercialização e transporte.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, quanto ao creditamento nos gastos com *paletes (não retornáveis)*, considerando que a decisão recorrida adotou um

critério mais amplo do que os paradigmas para reconhecer a possibilidade do referido crédito, entendeu por restar comprovado o dissídio jurisprudencial.

Posto isto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 3ª Câmara, de 19/09/2018, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção (fls. 933/944), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional.

### **Contrarrrazões da Contribuinte**

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3302-005.596 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou suas contrarrrazões de fls. 1.082/1.090, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial.

Alega em suas razões que, todos os itens em que as glosas aqui discutidas foram revertidas que o Acórdão recorrido é absolutamente irretocável, devendo ser mantido incólume, com o desprovimento integral do Recurso Especial contrarrrazado.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3302-005.596, de 21/06/2018, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 952/962, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1.** Despesas com armazenagem; **2.** Despesas com frete; **3.** Despesas com combustíveis, e **4.** Despesas com manutenção de prédios e veículos.

Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigma os Acórdãos n.º 3803-003.152 e n.º 3301-002.806, matéria 1; Acórdão n.º 3803-003.152, matéria 2; Acórdão n.º 9303-003.542 para a matéria 3, e Acórdão n.º 3201-002.094 para a matéria 4.

De pronto, quando do Exame de Admissibilidade do RE, chegou-se a conclusão que nos confrontos dos arestos (recorrido e paradigmas), não restou comprovado a divergência jurisprudencial em relação às matérias n.º **2, 3 e 4** acima descritas.

Melhor sorte teve quanto ao exame da matéria: **1. Despesas com armazenagem**, que apresentou como paradigma os Acórdãos n.º 3803-003.152 e n.º 3301-002.806, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, após rechaçar o direito ao creditamento sobre os gastos com despesas aduaneiras diversas, entre as quais as despesas com energia elétrica, monitoramento, pesagem, (...), pelo motivo de serem realizadas depois do encerramento do processo produtivo, rechaçou a equiparação dos gastos aduaneiros com gastos com armazenagem.

No **paradigma 1** (Acórdão n.º 3803-003.152), considera que a atividade de armazenagem, em face das características do produto, pode ir muito além do mero pagamento pelo aluguel do espaço utilizado como depósito, deferiu o creditamento com base no inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, sobre gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, (...), suportados pela empresa no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda. No **paradigma 2** (n.º 3301-002.806), chegou a conclusão que a decisão não se pronunciou a respeito da matéria do dissídio ora analisado.

Assim, no Exame de Admissibilidade concluiu que, cotejando os arestos (recorrido e o paradigma 1), que há, entre eles, a similitude fática que possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência, uma vez que, enquanto a decisão recorrida rechaçou o creditamento sobre as despesas com energia elétrica, monitoramento, pesagem, (...), por serem realizadas após a conclusão do processo produtivo e por não serem equiparáveis a

despesas com armazenagem, o Acórdão n.º 3803-003.152 deferiu o creditamento com base no inc. IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003. Assim, restou bem configurado o dissídio.

Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Câmara, de 03/08/2020, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção (fls. 1.109/1.120), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à matéria 1: “*direito à constituição de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as seguintes despesas com armazenagem*”.

Cientificada do Despacho acima e não concordando, interpôs o Recurso de **Agravo** de fls. 1.126/1.134, requerendo que o especial fosse integralmente provido. No entanto, após análise feita pela CSRF contida no Despacho em Agravo – 3ª Turma de 08/03/2021 (fls. 1.153/1.159), a Presidente **rejeitou** o Agravo e confirmou o Despacho exarado pela 3ª Câmara.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Regularmente notificado do Recurso Especial interposto pela Contribuinte que foi dado seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.168/1.170, requerendo que **seja negado provimento** ao Recurso Especial interposto. Alega que, somente devem ser considerados insumos, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de serviço dos quais decorram a receita tributada, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica.

Por fim, cabe ressaltar que na Petição de fls.1.082/1.092, a Contribuinte **Frinal S/A**, informa que foi incorporada pela empresa **JBS Aves Ltda.** (JBS FRANGOSUL).

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

### **a) Recurso Especial da Fazenda Nacional**

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, de 19/09/2018 às fls. 933/944, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **1.** Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais; **2.** Possibilidade de tomada de créditos sobre os

custos de aquisição dos materiais de limpeza e desinfecção, e 3. Possibilidade de tomada de créditos sobre os custos de aquisição dos pallets para fumigação dos produtos exportados.

### **1. Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais**

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que, no presente recurso, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, relativamente ao **conceito de insumo**, à possibilidade de tomada de créditos sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo e tomada de créditos **referentes aos gastos** que serão analisados.

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos 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 n.º 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79/81, da íntegra do acórdão).

Quanto ao Parecer COSIT RFB n.º 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o Recurso Especial de divergência da Fazenda Nacional e do Contribuinte, no caso, englobando os bens e serviços aqui discutidos. Considerando o critério acima, passo a analisar cada elemento citado no recurso.

Importa salientar que o objeto social - **atividade principal** do contribuinte encontra-se voltada para a “cadeia produtiva de produção de carne de aves” (produtos perecíveis congelados), para exportação.

### **2. Tomada de créditos sobre os custos de aquisição dos materiais de limpeza e desinfecção**

A Contribuinte alega em suas contrarrazões que "Os dispêndios de materiais de limpeza e desinfecção ora tratados relacionam-se ao processo ativo que ocorre no ambiente de produção, onde a assepsia dos caminhos que o produto percorre é condição imprescindível à

própria existência do processo produtivo, inclusive por regulação legal do Ministério da Agricultura, por meio do Sistema de Inspeção Federal e das legislações da ANVISA”.

Os dispêndios de materiais de limpeza e desinfecção relacionam-se ao processo ativo que ocorre no ambiente de produção, onde a assepsia dos caminhos que o produto percorre é condição à própria existência, inclusive por regulação legal do Ministério da Agricultura.

Analisando a planilha denominada Anexo I - "Bens Diversos" (fls. 42/49), verifica-se que os materiais de limpeza adquiridos dizem respeito aos seguintes produtos: (i) *Desinfetante AMQ 50*; (ii) *Álcool Isopropílico*; (iii) *Desinfetante Omnicide*; (iv) *Desinfetante Obanol*; (v) *Desinfetante Ucarsan*; e (vi) *Desinfetante CB80 TA*, que a empresa afirmam serem produtos utilizados na desinfecção e assepsia da área de produção, que visam evitar contaminações nos alimentos produzidos pela Contribuinte (produção de carne de aves), pois visa garantir a conservação e qualidade desses produtos (congelados perecíveis).

A Contribuinte insiste que os insumos que originaram o direito creditório utilizado são, em sua melhor aceção, **essenciais** ao processo produtivo da empresa, tendo em vista que o produto comercializado - produção de carne de aves, **destinadas ao consumo humano**, a qual, na qualidade de produto alimentício, têm de manter consonância com toda a **regulamentação dos Órgãos públicos** disciplinares.

Nesse sentido entendo que tais despesas são **essenciais e necessários** para o desenvolvimento e fabricação dos produtos comercializados pela empresa e, assim contabilizados, como custo de produção, sendo considerados insumo, conforme o entendimento esposado neste voto. Há ainda que se considerar que nos itens 98 e 100 do já referido Parecer Cosit nº 05, de 2018, traria a seguinte observação/exceção:

“98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “**materiais de limpeza**” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

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

Dessarte, os créditos sobre insumos glosados referem-se a itens que guardavam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos para despesas de aquisição dos materiais de limpeza e desinfecção.

### **3. Créditos sobre os custos de aquisição dos Palets para fumigação dos produtos exportados**

O acórdão recorrido entendeu que as despesas incorridas com “Paleta (tratado para fumigação dos produtos)” ensejaria o aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, tendo sua utilização no condicionamento de produtos alimentícios, principalmente para evitar contato com o solo (preservação qualidade), sendo necessário à atividade da empresa e, desde que não retornável, é passível de creditamento.

Informa a Contribuinte que adquire embalagens não retornáveis para o transporte do seu produto final. Que o produto em questão cumpre os requisitos pois, além de estar vinculado à atividade, não cumpre os requisitos necessários à imobilização, quais sejam: (i) durabilidade; (ii) valor relevante; (iii) possibilidade de identificação; e (iv) controle. Tais paletes,

usualmente, não retornam dos clientes por motivos diversos, quais sejam (i) custo de frete de caminhão vazio para retorno (ii) estocagem direta nas câmaras frias utilizando o palete recebido no transporte, (iii) avaria constante, etc.

De acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 2018, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, confira-se:

“55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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. (Negritei.)

Lembro que na decisão recorrida já havia sido rechaçada a possibilidade de os "Paletes PBR Retornável", não ser passível de creditamento, embora esse aspecto não foi objeto de recurso pela Fazenda Nacional.

Entretanto, no caso discutido, como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, que geralmente objetiva garantir regras de higiene e limpeza (ANVISA e Ministério da Agricultura), é de se reconhecer o crédito quanto às embalagens (*palets para fumigação dos produtos exportados*), mesmo que não se incorporem ao produto final.

Portanto, não há reparos a ser efetuado no Acórdão recorrido e, portanto, nega-se provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### b) Recurso Especial do Contribuinte

##### Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, de 03/08/2020 às fls. 1.109/1.120, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

##### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **“Direito à constituição de créditos sobre as Despesas com armazenagem”**.

A Contribuinte argumenta que as despesas aduaneiras diversas (portuárias), como: consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento e lavagem dos produtos, se enquadram dentro do conceito de Armazenagem, razão pela qual apurou crédito de PIS/COFINS.

Assevera no especial que, “os produtos destinado a exportação são acondicionados em containers que são armazenados no porto para formação de lotes”, aguardando a chegada do navio. Essas despesas são pagas a empresas estabelecidas nas áreas portuárias. Assim, é notável que a armazenagem de produtos perecíveis requer esses gastos.

Entendo que não assiste razão à Contribuinte. No entanto, no Acórdão n.º 9303-009.493, de 18/09/2019 (PAF n.º 13016.000091/2007-31, da empresa FRINAL S.A) deve ser considerado o processo principal em relação ao presente julgamento, porque decidiu quanto à glosa do crédito pleiteado, que é o ponto que determina a existência do Auto de Infração em questão.

Analisando o decidido no Acórdão n.º 9303-009.493, vimos que o Colegiado, por maioria de votos, reconheceu o direito ao crédito da despesa com armazenagem dos produtos no porto. Este conselheiro restou vencido no referido Acórdão.

Assim, ressaltando meu entendimento pessoal quanto à matéria, voto por aplicar o entendimento da maioria daquele Colegiado a este recurso (conforme trecho reproduzido abaixo), para evitar decisões incoerentes, o que impossibilitaria a liquidação do julgado pela autoridade preparadora (DRF).

*“Demonstrado, portanto, que os itens que a Fazenda Nacional busca seja restabelecida a glosa encaixam-se no conceito de pertinência e essencialidade ao processo produtivo do Contribuinte, devendo, portanto, ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito”.*

À vista do exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, quanto ao ***Direito à constituição de créditos sobre as Despesas com armazenagem.***

### Conclusão

Em vista do exposto, voto da seguinte forma:

(a) para conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, e

(b) para conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos