



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.007887/2009-87
ACÓRDÃO	3301-014.428 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPAÇÕES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

SÚMULA CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DEFERIMENTO EX OFFICIO.

Sendo a correção monetária questão de ordem pública, pode a Câmara a deferir ex officio, sem a provocação da parte no Recurso Voluntário.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONTESTAÇÃO NO RECURSO VOLUNTÁRIO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Em conformidade com a regra da preclusão, se a matéria não foi contestada na fase de impugnação ou de manifestação de inconformidade, o recorrente não poderá mais fazê-lo em sede recursal, sob pena de supressão de instância e inovação dos fundamentos do julgado recorrido.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores e outros veículos utilizados no plantio, na colheita e no transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a

vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, tais gastos devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

MATERIAIS DE LIMPEZA. CONTROLE DE PRAGAS. POSSIBILIDADE.

Por tratar-se de uma empresa de produção alimentícia, os dispêndios com serviços e materiais de limpeza, bem como com o controle de pragas, podem ser identificados como essenciais e relevantes ao seu processo produtivo e, portanto, passíveis de creditamento.

UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Os gastos com uniformes atendem os requisitos de essencialidade e relevância, enquadrando-se como insumo, com objetivo da manutenção da qualidade dos produtos, conforme as exigências sanitárias.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Por imposição legal – e assim relevantes –, geram direito a crédito os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e Coletiva (EPC).

SERVIÇOS DE ASSESSORIA ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. POSSIBILIDADE

Admite-se o creditamento da COFINS, no regime da não cumulatividade, sobre valores pagos a título de assessoria aduaneira contratada para viabilizar a importação de insumos utilizados na atividade produtivas. (Lei nº 10.865/2004; REsp 1.221.170/PR; Acórdão CARF nº 9303-015.493 – CSRF/3ª Turma)

SÚMULA CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, afastando as alegações de inconstitucionalidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ e, no mérito, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos em relação a (a) combustíveis e lubrificantes, (b) materiais auxiliares de consumo, (c) produtos de limpeza, (d) equipamentos de segurança e uniformes e (e) controle de pragas, despesas de assessoria aduaneira na importação (despachante aduaneiro) e autorizar a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, nos termos do REsp

no 1.767.945/PR, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Aniello Miranda Aufiero Júnior e Márcio José Pinto Ribeiro que davam provimento em menor extensão, mantendo a glosa sobre despesas de assessoria aduaneira na importação (despachante aduaneiro). Designada a Conselheira Rachel Freixo Chaves para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de pedidos de ressarcimento de créditos de COFINS (10433.77999.261108.1.1.09-7670, 3932.261108.1.1.09-9605, 8105.261108.1.1.09-5044, 30574.22853.090609.1.1.09-3980, 2597.31274.090609.1.1.09-5582, 2044.77847.090609.1.1.09-3809, 3811.090609.1.1.11-8615, 836.090609.1.1.11-6752, 18074.51500.090609.1.1.11-3039), solicitando créditos de COFINS não-cumulativo, vinculados às receitas de exportação, referentes ao 3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 92.964,40, e vinculados às receitas de mercado interno, referentes ao 2º trimestre de 2005 ao 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 2.919.535,33.

Por sua vez, a Receita Federal decidiu reconhecer parcialmente o direito creditório nos valores de R\$ 42.335,74 quanto aos créditos vinculados a receitas de exportação, e de R\$ 1.464.404,94 quanto aos créditos vinculados às receitas de mercado interno.

O Relatório que acompanhou o Despacho Decisório nº 1.366/2010, por contemplar outros períodos autuados, foi mais abrangente que as glosas efetivamente procedidas dentro do período analisado. Para este específico período, foram feitos os seguintes esclarecimentos e procedidas as seguintes glosas:

- (a) Bens e serviços não considerados como insumos: parte dos bens e serviços não poderiam ser considerados como insumos, pois não foram aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Os serviços ou bens em questão seriam combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, material de expediente, equipamentos de segurança, uniformes, controle de pragas, assessoria no desembarço aduaneiro;
- (b) Vedação à apuração de créditos sobre mercadorias adquiridas à alíquota zero: parte do arroz adquirido ingressou nos estoques da empresa à alíquota zero. As mercadorias em questão eram classificadas nos NCMs 1006.20 e 1006.30, e estavam vinculadas ao benefício previsto no Decreto nº 5.195/2004;
- (c) Creditamento extemporâneo: foram excluídos da apuração créditos de origem diversa, apropriados extemporaneamente, pois seriam “menores que as glosas pela utilização indevida de créditos no período”;
- (d) Ajustes por divergências documentais: as vendas tributadas à alíquota zero de 07/2004 estavam divergentes das informações fornecidas pela empresa por meio de planilha. Além disso, em 03/2005, verificou-se que o valor da receita de venda no mercado interno não estava de acordo com o balancete da empresa;
- (e) Devoluções e abatimentos sobre vendas: o valor integral foi indevidamente incluído nas isenções e exclusões das contribuições, isto porque, a partir de 06/2004, a maior parte das vendas já estava sujeita à alíquota zero;
- (f) Foram excluídos da base de cálculo créditos apropriados extemporaneamente, operações que estão em desacordo com as planilhas fornecidas pela empresa, devoluções e abatimentos sobre vendas, indevidamente incluído nas isenções e exclusões;
- (g) Ajuste na aplicação do critério de rateio: houve erro na aplicação do rateio proporcional.

Em 30/08/2010, a Recorrente apresentou a sua Manifestação de Inconformidade, trazendo os seguintes esclarecimentos e apresentando as seguintes matérias recursais:

- (a) A Recorrente é empresa que atua no processamento e comercialização de arroz, com produção destinada ao mercado interno e internacional;
- (b) Os créditos que foram pleiteados estavam vinculados, em uma menor porção, a receitas de exportação e, em um volume muito maior, a receitas de operações tributadas à alíquota zero no mercado interno;
- (c) Combustíveis e lubrificantes: trata-se de insumo utilizado no processo produtivo da empresa, em específico, para o funcionamento de máquinas e equipamentos, tais como empilhadeiras, pás carregadeiras, máquinas estacionárias, caminhões e tombadores hidráulicos. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (d) Materiais auxiliares de consumo: são peças (ex. roletes, breques, parafusos, correias) que integram as máquinas utilizadas no processo produtivo e que, em razão do desgaste, necessitam de substituição periódica. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (e) Produtos de limpeza: são produtos diversos utilizados e consumidos dentro do processo produtivo da empresa, tanto para a limpeza do estabelecimento industrial como também das máquinas utilizadas no beneficiamento do arroz. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (f) Equipamentos de segurança e uniformes: são vestimentas e equipamentos que devem ser utilizados pelos funcionários para a garantia de sua saúde, bem como para a manutenção da qualidade do arroz. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (g) Controle de pragas: são produtos químicos utilizados no estabelecimento, que tem por função evitar a proliferação de pragas que contaminam o arroz, cuja exigência se dá por atos da Anvisa e do MAPA. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (h) Despesas com assessoria aduaneira: são serviços essenciais contratados com pessoas jurídicas, para a assessoria em processos de importação e exportação de arroz. Creditamento com base no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos);
- (i) Frete para estabelecimento de mesma titularidade: são gastos com a movimentação de estoques para os centros de distribuição próximos aos mercados consumidores. Creditamento com base no art. 3º, inc. II (insumo) e inc. IX e art. 15 (frete de venda), das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Indica que as normas da RFB contrárias a esse entendimento seriam violadoras de diversos princípios constitucionais;

- (j) Paletes e contentores: trata-se de aluguel incorrido na atividade de armazenagem, cuja exigência se dá por norma do MAPA para o transporte e armazenamento seguro do arroz. Creditamento com base no art. 3º, inc. II (insumo) e inc. IX e art. 15 (armazenagem), das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em sessão de 11/05/2017, a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

NEGATIVA GERAL. NÃO CABIMENTO.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não se admite a negativa geral, não se considerando em litígio a matéria que não tenha sido expressamente contestada com a apresentação de razões de fato e de direito, bem como com documentos e provas que a contribuinte possuir.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE BENS ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS À ALÍQUOTA ZERO EM DESACORDO COM PLANILHAS. EXCLUSÃO INDEVIDA DE DEVOLUÇÕES E ABATIMENTOS. RECEITA DE VENDA NO MERCADO INTERNO DIVERGENTE DO BALANCETE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO NAS VENDAS NO MERCADO INTERNO. DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO DA DACON E DOS DEMONSTRATIVOS. CRÉDITO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS (UTILIZAÇÃO INDEVIDA).

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender no presente caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

CRÉDITO.

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITO. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA OU EM OPERAÇÕES NÃO VENDAS.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

CRÉDITO. LOCAÇÃO E/OU ARMAZENAGEM.

Paletes e Contentores correspondem a embalagem de transporte caracterizando dispêndio com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando como insumo e, portanto, não conferindo direito a crédito a título de armazenagem, nem como locação de máquinas e equipamentos.

Em 22/06/2017, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, aduzindo argumentos semelhantes àqueles já trazidos em sua Manifestação de Inconformidade, exceto nos pontos seguintes:

- (a) Creditamento extemporâneo: em preliminar, alega que apresentou contraponto, ainda que acanhado, razão pela qual a Instância *a quo* teria se equivocado quanto à preclusão da matéria;

(b) Requer a correção monetária pela Selic de seus direitos creditórios.
É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- RICARF.

De partida, aponto que argumentos que visem afastar a aplicação de leis em vigor com fundamento em normas e princípios constitucionais, ainda que tecnicamente plausíveis, não podem ser apreciadas pelos Conselheiros do CARF, pois lhes carece competência para tanto, conforme posição cristalizada pela Súmula CARF nº 02, transcrita abaixo:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Feitas essas considerações, passo à apreciação do tópico preliminar.

I – Preliminares

I.1. – Atualização do direito creditório pela Selic

Apesar da ausência de prequestionamento dessa específica matéria recursal, qual seja, a atualização do direito creditório pela Selic, entendo não ser aplicável aqui a preclusão.

Conforme jurisprudência iterativa do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a questões relativas à correção monetária são matéria de ordem pública e, por esse motivo, podem ser apreciadas a qualquer tempo pelo Julgador:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OBSERVÂNCIA DA CORREÇÃO MONETÁRIA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NON REFORMATIO IN PEJUS E DA INÉRCIA DA JURISDIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA QUE NÃO DEPENDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO PARA A CORTE ESTADUAL.

1. A correção monetária, assim como os juros de mora, incide sobre o objeto da condenação judicial e não se prende a pedido feito em primeira instância ou a

recurso voluntário dirigido à Corte estadual. É matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em sede de reexame necessário, máxime quando a sentença afirma a sua incidência, mas não disciplina expressamente o termo inicial dessa obrigação acessória.

2. A explicitação do momento em que a correção monetária deverá incidir no caso concreto feita em sede de reexame de ofício não caracteriza reformatio in pejus contra a Fazenda Pública estadual, tampouco ofende o princípio da inércia da jurisdição.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1291244/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 05/03/2013).

PROCESSUAL CIVIL. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. ART. 1º-F DA LEI N. 9.494/97. APLICAÇÃO IMEDIATA. ART. 5º DA LEI N. 11.960/09. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL POR ARRASTAMENTO (ADIN 4.357/DF). ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA APLICÁVEL: IPCA. JULGAMENTO DE ADI NO STF. SOBRESTAMENTO. INDEFERIMENTO. (...) 5. A correção monetária e os juros de mora, como consectários legais da condenação principal, possuem natureza de ordem pública e podem ser analisados até mesmo de ofício, bastando que a matéria tenha sido debatida na Corte de origem. Logo, não há falar em reformatio in pejus. (...) Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 288.026/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 20/02/2014).

Além disso, outro elemento que corrobora para decisão nesse sentido – isto é, de conhecimento da matéria, mesmo diante da ausência de prequestionamento – é a modificação da jurisprudência vinculante muito após a apresentação da Manifestação de Inconformidade.

Àquela época, vigorava neste E. CARF a Súmula nº 125, onde se estabelecia que no *“ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”*. Os dispositivos legais em questão estão transcritos abaixo:

Lei nº 10.833/2003

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Todavia, em razão da tese fixada pelo STJ no REsp 1767945 / PR, julgado em sede de recurso repetitivo (Tema nº 1.003), essa Súmula foi revogada pela Portaria CARF nº 8.451/2022. A tese fixada pelo Tribunal Superior foi a seguinte:

"O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

Observe-se que essa decisão não traz uma limitação por tributo – tal como ocorre na Súmula CARF nº 154, direcionada ao IPI –, tampouco faz remissão a outro dispositivo senão ao artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, o qual transcrevo abaixo:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Levando-se isso em consideração, tem-se que este Julgador tem a obrigação de aplicar o entendimento do STJ ao presente caso, conforme previsto no artigo 99 do RICARF, o qual determina que *“as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*, determinando, assim, a incidência da Selic sobre os créditos de PIS/COFINS após o 360º dia do protocolo do pedido de ressarcimento.

Na jurisprudência atual deste E. CARF, há decisão da Câmara Superior nesse sentido, cuja ementa transcrevo a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE. Conforme decidido no julgamento do REsp no 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em

face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo. Aplicação da Súmula CARF no 154.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10380.737546/2022-60. Acórdão nº 9303-015.152. Rel.: Rosaldo Trevisan. Pub.: 30/07/2024)

Desta forma, dou provimento a este específico ponto do Recurso Voluntário.

I.2. – Omissão da DRJ quanto ao creditamento extemporâneo. Ausência de prequestionamento

Para que uma matéria recursal possa ser conhecida em sede de Recurso Voluntário, é necessário que ela tenha sido prequestionada, isto é, levada ao conhecimento da Instância *a quo*, isto porque a função precípua da 2ª Instância é a de revisar, atividade essa que só se faz sobre matéria já decidida.

Desta forma, se o contribuinte deixa de proceder ao contraponto da acusação fiscal, ele abdica de seu direito processual à ampla defesa e ao contraditório, especificamente em relação àquilo que não deixou de questionar.

Evidentemente, exceção se faz às chamadas matérias ou questões de ordem pública, que podem ser conhecidas pelo Julgador independentemente de provocação, a qualquer tempo ou grau de jurisdição (cf. art. 485, inc. VI, c/c par. 3º, CPC/2015), respeitado o trânsito em julgado de eventual decisão.

As questões de ordem pública, contudo, são bastante restritas, e estão diretamente relacionadas aos pressupostos processuais, conforme jurisprudência que vem sendo desenvolvida neste E. CARF.

No presente caso, a matéria “crédito extemporâneo” não está relacionada a pressupostos processuais e, embora feita de forma reduzida e até confusa em seus termos, fato é que o Fisco apresentou a sua motivação para a realização da glosa.

Quanto à questão da correção ou não do argumento apresentado pelo Auditor Fiscal para justificar a sua glosa, cabia à Recorrente dizer os fundamentos por meio dos quais a glosa deveria ter sido afastada, o que efetivamente fez em seu Recurso Voluntário, mas deixou de assim proceder em momento anterior, isto é, em sua Manifestação de Inconformidade.

Para deixar claro que a Recorrente não fez contraponto à glosa de créditos apropriados extemporaneamente, trago o único trecho que sua Manifestação Inconformidade em que o assunto é tratado:

Por derradeiro, restando devidamente fundamentadas as razões pelas quais devem ser afastadas as glosas dos combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, equipamentos de segurança, uniformes, controle de pragas, desembarço aduaneiro, despesas de fretes sobre transferências e despesas de armazenagem (paletes e contentores), eis que os mesmos são insumos e despesas incorridas diretamente no processo produtivo; **os créditos extemporâneos relativos aos fretes nas compras em julho de 2004 e outros créditos calculados do período anterior a julho de 2004 deverão ser incluídos na base de cálculo do direito creditório pleiteado de PIS e da COFINS.**

Igualmente, não justifica o prequestionamento o pedido genérico para a realização de diligência fiscal, mesmo porque cabe ao Julgador Administrativo decidir sobre a pertinência da realização desse procedimento, conforme bem fundamentado pela Instância *a quo*.

Desta forma diante da confirmação de ausência de prequestionamento, entendo que a preliminar em questão deve ser rejeitada, confirmando-se a preclusão em relação à rubrica “creditamento extemporâneo”.

II – Mérito

II.1. – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) 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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou

serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

No caso em questão, tanto o Despacho Decisório quanto a própria decisão da DRJ partiram de premissas equivocadas quando a esse assunto, isto porque se ampararam sobre atos e decisões anteriores à cristalização jurisprudencial promovida pelo STJ, relativamente à interpretação do artigo 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

II.1.1. – Combustíveis e lubrificantes

Alega a Recorrente que os combustíveis e lubrificantes glosados são utilizados “em todas as máquinas que atuam no setor produtivo, como mulhinhadas-empilhadeiras, pás-

carregadeiras, máquinas estacionárias, caminhões, tombadores hidráulicos, entre outras máquinas”.

Em contraposição, o Fisco impõe a glosa sob o argumento de que tais itens não seriam insumos, pois não se agregavam diretamente sobre o produto da contribuinte, adotando o equivocado conceito existente na legislação do IPI para as contribuições ao PIS/COFINS.

Neste ponto, é relevante aqui trazer a informação de que a Ação Fiscal da qual faz parte o presente o presente caso abrangeu a outros trimestres, sendo que uma parte desses processos foi inicialmente distribuída à DRJ do Rio de Janeiro, e outra, à DRJ de Ribeirão Preto:

PERDCOMP	PROCESSO	PERÍODO	TIPO DE CRÉDITO	VALOR CRÉDITO RECONHECIDO
19021.59677.040613.1.5.08-5390	11080.906182/2013-21	4º trim. 2009	pis/pasep exp.	15.134,53
03058.43831.040613.1.5.08-0979	11080.906186/2013-17	1º trim. 2010	pis/pasep exp.	13.190,77
39825.32970.040613.1.5.08-3236	11080.906192/2013-66	2º trim. 2010	pis/pasep exp.	19.340,60
36389.41302.040613.1.5.08-7062	11080.906200/2013-74	3º trim. 2010	pis/pasep exp.	23.757,11
D3318.79669.040613.1.5.08-8624	11080.906201/2013-19	4º trim. 2010	pis/pasep exp.	15.663,73
35066.41757.040613.1.5.08-0019	11080.906202/2013-63	1º trim. 2011	pis/pasep exp.	25.453,78
18066.13507.040613.1.5.08-8012	11080.906207/2013-96	2º trim. 2011	pis/pasep exp.	60.641,46
15603.46806.040613.1.5.08-8120	11080.906210/2013-18	3º trim. 2011	pis/pasep exp.	51.225,67
26274.27175.130613.1.5.08-3372	11080.906214/2013-98	4º trim. 2011	pis/pasep exp.	53.920,50
38917.65373.301012.1.1.08-8168	11080.906217/2013-21	1º trim. 2012	pis/pasep exp.	94.944,82
20666.168787.301012.1.1.08-1887	11080.906221/2013-90	2º trim. 2012	pis/pasep exp.	38.117,80
35220.63091.311012.1.1.08-6181	11080.906225/2013-78	3º trim. 2012	pis/pasep exp.	39.260,43
01174.76874.310113.1.1.08-0671	11080.906229/2013-56	4º trim. 2012	pis/pasep exp.	37.996,28
21164.03803.040613.1.5.09-4970	11080.906183/2013-75	4º trim. 2009	cofins exp.	69.710,58
28369.64564.040613.1.5.09-9672	11080.906187/2013-53	1º trim. 2010	cofins exp.	60.757,47
33867.21110.040613.1.5.09-8256	11080.906193/2013-19	2º trim. 2010	cofins exp.	89.083,37
35734.89770.040613.1.5.09-6842	11080.906197/2013-99	3º trim. 2010	cofins exp.	109.426,86
11815.11371.040613.1.5.09-6729	11080.906231/2013-33	4º trim. 2010	cofins exp.	72.148,08
31153.26244.040613.1.5.09-0927	11080.906199/2013-88	1º trim. 2011	cofins exp.	117.241,67
10380.99873.040613.1.5.09-8179	11080.906206/2013-41	2º trim 2011	cofins exp	279.318,25
03290.84582.040613.1.5.09-4470	11080.906212/2013-07	3º trim. 2011	cofins exp.	235.948,56
01170.93398.130613.1.5.09-3860	11080.906208/2013-31	4º trim. 2011	cofins exp.	248.362,45
07011.88189.301012.1.1.09-9355	11080.906219/2013-11	1º trim. 2012	cofins exp.	437.018,51
39832.99275.301012.1.1.09-7009	11080.906223/2013-89	2º trim. 2012	cofins exp.	175572,95
24521.04649.311012.1.1.09-5959	11080.906227/2013-67	3º trim. 2012	cofins exp.	180.835,92
29703.39.528.310113.1.1.09-3569	11080.906231/2013-25	4º trim. 2012	cofins exp.	175.013,22
35130.28771.040613.1.5.10-6928	11080.906181/2013-86	4º TRIM 2009	PIS/PASEP MI	440.427,78
02289.62113.040613.1.5.10-8718	11080.906185.2013-94	1º TRIM. 2010	PIS/PASEP MI	430.184,73
04623.40385.040613.1.5.10-3078	11080.906189/2013-42	2º TRIM. 2010	PIS/PASEP MI	441.489,07
26973.79721.040613.1.5.10-5327	11080.906194/2013-55	3º TRIM. 2010	PIS/PASEP MI	477.220,03
07912.66112.040613.1.5.10-0470	11080.906195/2013-08	4º TRIM. 2010	PIS/PASEP MI	492.219,04
06044.64648.040613.1.5.10-3043	11080.906203/2013-16	1º TRIM. 2011	PIS/PASEP MI	405.936,74
16289.52633.040613.1.5.10-0355	11080.906205.2013-05	2º TRIM 2011	PIS/PASEP MI	419.953,14
24434.32129.040613.1.5.10-3622	11080.906209/2013-85	3º TRIM 2011	PIS/PASEP MI	440.117,62
20951.92008.130613.1.5.10-2180	11080.906215/2013-32	4º TRIM. 2011	PIS/PASEP MI	485.595,56
01980.43612.301012.1.1.10-0405	11080.906216/2013-87	1º TRIM. 2012	PIS/PASEP MI	859.894,41
13111.52507.301012.1.1.10-0361	11080.906220/2013-45	2º TRIM. 2012	PIS/PASEP MI	480.004,92
24961.39934.311012.1.1.10-5617	11180.916226.2013-12	3º TRIM. 2012	PIS/PASEP MI	512.096,95
02253.01879.310113.1.1.10-2036	11060.906228/2013-10	4º TRIM. 2012	PIS/PASEP MI	594.643,56
30493.77912.040613.1.5.11-2746	11080.906180/2013-31	4º TRIM. 2009	COFINS MI	2.028.638,62
38903.58649.040613.1.5.11-9800	11080.906184/2013-10	1º TRIM. 2010	COFINS MI	1.981.458,06
08398.66378.040613.1.5.11-6282	11080.906188/2013-06	2º TRIM. 2010	COFINS MI	2.033.526,91
39299.53857.040613.1.5.11-7405	11080.906191/2013-11	3º TRIM 2010	COFINS MI	2.198.104,94
13019.75390.040613.1.5.11-8913	11080.906190/2013-77	4º TRIM 2010	COFINS MI	2.267.191,85
01947.31057.040613.1.5.11-0264	11080.906196/2013-44	1º TRIM 2011	COFINS MI	1.869.770,81
36806.45683.040613.1.5.11-0424	11080.906204/2013-52	2º TRIM. 2011	COFINS MI	1.934.329,65
12637.45685.040613.1.5.11-8400	11080.906211/2013-54	3º TRIM. 2011	COFINS MI	2.027.208,47
27532.30631.130613.1.5.11-5300	11183.916713.2013-43	4º TRIM. 2011	COFINS MI	2.236.682,50
12157.75616.301012.1.1.11-5616	11080.906218/2013-76	1º TRIM 2012	COFINS MI	3.960.253,86
09904.58130.301012.1.1.11-6547	11080.906222/2013-34	2º TRIM. 2012	COFINS MI	2.210.931,77
23567.30820.301012.1.1.11-6900	11080.906224/2013-23	3º TRIM. 2012	COFINS MI	2.492.690,05
22752.53169.310113.1.1.11-8770	11181.916230.2013-81	4º TRIM 2012	COFINS MI	2.738.957,18

Na DRJ de Ribeirão Preto, conforme relatório trazido no Acórdão nº 107-004.116 (da DRJ/RJ – PAF nº 11080.906211/2013-54), foi determinada a conversão do julgamento em diligência, obtendo-se como resposta da DRF de Porto Alegre a confirmação de que seriam insumos os gastos com (a) combustíveis, lubrificantes e gás, (b) materiais auxiliares de consumo, (c) uniformes, equipamentos de segurança, (d) materiais indiretos e de controle de pragas e (e) paletes e contentores. É o que se verifica no trecho abaixo, trazido do mencionado acórdão da DRJ/RJ:

Deve-se frisar que o mesmo Relatório de Ação Fiscal foi elaborado para os Pedidos de Ressarcimento indicados abaixo, parte dos quais está sendo julgada de forma concomitante por esta Turma na oportunidade (os 15 em negrito), e os demais se encontram no CARF para julgamento do Recurso Voluntário já interposto pelo contribuinte, contra os Acórdãos da DRJ/Ribeirão Preto/SP, que deferiram parcialmente o pedido.

(...)

Neste sentido, em atendimento à diligência requerida pelo CARF naqueles autos, a DRF/PORTO ALEGRE/RS emitiu Informação Fiscal nos seguintes termos:

“Verificando-se a resposta do contribuinte e os laudos técnicos (em anexo), que tratam do processo produtivo da empresa, e examinando-se os razões das contas contábeis: 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), originalmente fornecidos pela interessada, concluo que os insumos anteriormente glosados, entre janeiro de 2006 e dezembro de 2012, no que concerne a combustíveis, lubrificantes, gás, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, uniformes, equipamentos de segurança, controle de pragas, paletes e contentores, se enquadram no conceito de insumo nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, tendo, portanto, o contribuinte direito ao crédito da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS”

Além do posicionamento favorável do próprio Fisco apresentado em processos do mesmo contribuinte a respeito dos mesmos assuntos, considerando-se apenas as informações contidas no Relatório do Despacho Decisório e nas alegações e documentos juntados pela Recorrente, tem-se que a subtração do combustível ou do lubrificante impediria o funcionamento das já citadas máquinas, o que, por sua vez, importaria a paralisação das atividades produtivas da Recorrente. Logo, por se estar diante de insumo, há a autorização legal para creditamento, conforme jurisprudência deste E. CARF:

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores e outros veículos utilizados no plantio, na colheita e no transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 13984.720894/2011-34. Acórdão nº 3201-011.872. Rel.: Helcio Lafeta Reis. Pub.: 10/05/2024)

Diante disso, voto pela reversão da glosa procedida sob a rubrica “combustíveis e lubrificantes”.

II.1.2. – Materiais auxiliares de consumo

Esclarece a Recorrente que a rubrica “matérias auxiliares de consumo” compreende os *“roletes e breques, parafusos, correias, entre outros materiais que integram as máquinas utilizadas no processo produtivo, que pelo seu contínuo desgaste no processo industrial necessitam ser substituídos periodicamente”*, ou seja, trata-se de peças de rápido consumo, utilizadas em máquinas empregadas dentro do processo produtivo.

Em contraposição, o Fisco impõe a glosa sob o fundamento de que tais itens não seriam insumos, isto porque não eram aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo das mercadorias. Trata-se de utilização do conceito superado, de aplicação da legislação do IPI para as contribuições ao PIS/COFINS.

Conforme já trazido no tópico sobre “combustíveis e lubrificantes”, em processos do mesmo contribuinte, versando sobre as mesmas matérias, relacionadas à mesma Ação Fiscal, a posição do próprio Fisco, apresentada em resposta à diligência fiscal determinada pela DRJ/RP, foi no sentido de que esses “materiais auxiliares de consumo” deveriam ser considerados como insumos.

De toda forma, tem-se que as peças em questão são itens que, de nenhuma forma, podem ser subtraídos do processo produtivo sem que, com isso, a máquina em que é empregada não funcione adequadamente e se, funcionar, não exista elevado risco de danos aos equipamentos e aos seus operadores. Por serem insumos, ensejam à tomada de créditos, conforme jurisprudência deste E. CARF:

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços

de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, tais gastos devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

(CARF. 3ª Seção/4ª Câmara/2ª TO. PAF nº 12571.000321/2010-07. Acórdão nº 3402-011.636. Rel.: Pedro Sousa Bispo. Pub.: 04/06/2024)

Desta forma, por passar pelo “teste de subtração” e, sobretudo, por já haver análise e posicionamento favorável específico do Fisco, tem-se que os itens incluídos sob a rubrica “materiais auxiliares de consumo” devem ser considerados como insumos, tendo sido indevida, portanto, a glosa procedida pelo Fisco.

II.1.3. – Produtos de limpeza

Esclarece a Recorrente que os itens que integram a rubrica “produtos de limpeza” são produtos químicos e equipamentos, utilizados na limpeza de seu estabelecimento industrial, bem como das máquinas e equipamentos que ocupam esse recinto.

Em contraposição, o Fisco impõe a glosa sob o fundamento de que tais itens não seriam insumos, isto porque não eram aplicados ou diretamente consumidos no processo produtivo das mercadorias. Trata-se de utilização do conceito superado, de aplicação da legislação do IPI para as contribuições ao PIS/COFINS.

Conforme já trazido no tópico sobre “combustíveis e lubrificantes”, em processos do mesmo contribuinte, versando sobre as mesmas matérias, relacionadas à mesma Ação Fiscal, a posição do próprio Fisco, apresentada em resposta à diligência fiscal determinada pela DRJ/RP, foi no sentido de que esses “produtos de limpeza” deveriam ser considerados como insumos.

Além disso, trata-se de cenário inconcebível a não realização de limpeza do estabelecimento, de máquinas e equipamentos nele empregados, especialmente quando se está a falar do setor alimentício, onde o descuido quanto à higiene pode trazer perdas à produção, redução da qualidade do que é produzido e, sobretudo, riscos graves à integridade e à saúde dos trabalhadores e consumidores dessa mercadoria. Certamente, haveria violação a diversas normas sanitárias, muitas delas, impeditivas de continuidade da atividade econômica.

Note-se que conclusão muito diferente dessa ocorreria se o Auditor Fiscal tivesse comprovado que, dos gastos como limpeza, X% era empregado na lavagem dos carros dos representantes comerciais da empresa. Nesse caso, embora seja necessário o asseio com os automóveis, o cenário onde eles não são lavados não traria consequências mais gravosas para o negócio.

Portanto, como se está diante de insumos, entendo que a glosa procedida sobre a rubrica “produtos de limpeza” deve ser revertida.

II.1.4. – Equipamentos de segurança e uniformes

Aduz a Recorrente que os itens compreendidos pela rubrica “equipamentos de segurança e uniformes” seriam insumos, isto porque seriam vestimentas e equipamentos necessários para garantir a higiene no processo produtivo do arroz.

A Fiscalização, por ter adotado a tese restritiva sobre o conceito de insumos, não se aprofundou na análise da composição dessa rubrica.

Conforme já trazido no tópico sobre “combustíveis e lubrificantes”, em processos do mesmo contribuinte, versando sobre as mesmas matérias, relacionadas à mesma Ação Fiscal, a posição do próprio Fisco, apresentada em resposta à diligência fiscal determinada pela DRJ/RP, foi no sentido de que esses “equipamentos de segurança e uniformes” deveriam ser considerados como insumos.

De toda forma, levando-se em consideração o cenário apresentado, não seria objeto de maiores questionamentos a conclusão de que os itens que fossem identificados como “equipamentos de proteção individual” (EPI) tivessem a glosa afastada, pois, afinal, trata-se de gastos que decorrem de imposição legal, sendo, também em função disso, relevantes para o processo produtivo. Dentre os EPIs informados pela Recorrente, estão máscaras, respiradores, luvas e botas.

Já para os itens identificados como “uniformes”, a conclusão mais imediatista seria no sentido oposto, isto porque, quase sempre, esses itens são utilizados com a finalidade primordial de criar um sentimento de pertencimento, identificando o funcionário perante seus colegas, seus superiores e eventuais terceiros como membro daquela organização.

Isso ocorre porque, de forma natural, associamos a palavra “uniforme” a certas imagens que costumamos ver em nosso dia a dia, semelhantes às exibidas abaixo:



Não por outro motivo, o legislador também partiu do pressuposto de que uniformes seriam itens necessários - porém, não indispensáveis - para a atividade das empresas, com exceção de algumas poucas, onde, no seu entender, esse limite seria ultrapassado, tal como seria o caso de empresas que atuam nos setores de limpeza, conservação e manutenção, conforme previsto no art. 3º, inc. X, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mas mesmo nesses casos, isto é, das empresas que atuam nos setores de limpeza, conservação e manutenção, seria possível imaginar uma faxina sem que o funcionário estivesse “com o uniforme”, razão pela qual, se não houvesse previsão legal nesse sentido, a conclusão seria no sentido de que tais itens não atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância trazidos pelo STJ e, por esse motivo, não haveria a possibilidade de creditamento.

Entretanto, existem uniformes de outra ordem, utilizados em atividades muito específicas, onde, a meu ver, a sua eliminação dificulta ou mesmo impede o exercício da atividade econômica exercida pela empresa.

Por exemplo, no setor dos hospitais, é imaginável que uma cirurgia ocorra sem que a equipe médica esteja vestindo o “pijama cirúrgico”, ou seja, um procedimento cirúrgico poderia ocorrer com os profissionais vestidos com roupas casuais? Será que algum paciente aceitaria? Agora, dentro do setor frigorífico, é possível se cogitar que funcionários que trabalham na limpeza de carnes não usem jalecos, calças brancas e aventais? Seria admissível que um funcionário trabalhasse em setor que demanda higiene extrema com as “roupas de casa”?



Em outros setores, tal como o de metalurgia, o uso de uniformes pode cumprir com outra função essencial, que é o de evitar ou reduzir o risco de acidentes na manipulação de máquinas e equipamentos.

No específico caso da Recorrente, o que se verifica é uma indústria que atua no setor alimentício, fiscalizada pelo MAPA e pela Vigilância Sanitária, onde o uso de roupas inadequadas por funcionários que estão na atividade produtiva seria passível de questionamento. Além disso, como se trata de empresa que se utiliza de maquinários pesados (beneficiadoras de

arroz), a falta de uso de uniformes tem o potencial de comprometer a integridade física dos funcionários, razões pelas quais entendo se estar diante de insumo.

Diante disso, voto por reverter a glosa imposta sobre a rubrica “equipamentos de segurança e uniformes”, abrangendo os EPIs e os uniformes.

II.1.5. – Controle de pragas

De acordo com as explicações dadas pela Recorrente, a empresa incorre em gastos com a contratação de prestadores de serviços e compra de inseticidas, rodenticidas, fungicidas e outros defensivos químicos, utilizados para o controle de pragas do arroz, conforme exigências legais contidas na Portaria MAPA nº 269/1988, IN MAPA nº 06/2009, RDC ANVISA nº 275/2002 e RDC ANVISA nº 52/2009.

A Fiscalização, por ter adotado a tese restritiva sobre o conceito de insumos, não se aprofundou na análise da composição dessa rubrica.

Conforme já trazido no tópico sobre “combustíveis e lubrificantes”, em processos do mesmo contribuinte, versando sobre as mesmas matérias, relacionadas à mesma Ação Fiscal, a posição do próprio Fisco, apresentada em resposta à diligência fiscal determinada pela DRJ/RP, foi no sentido de que esses gastos com o “controle de pragas” deveriam ser considerados como insumos.

Ainda, levando-se em consideração que há exigência legal para o controle de pragas na indústria de beneficiamento do arroz, vê-se que, pelos critérios traçados pelo STJ, tais itens são relevantes ao processo produtivo e, por isso, devem ser considerados como insumos, razão pela qual a glosa deve ser afastada.

II.1.6. – Despesas com assessoria aduaneira

Esclarece a Recorrente que incorreu em gastos com assessoria aduaneira (despachante) para a realização de operações de importação de arroz (insumo), e que não poderia *“prescindir desses serviços, pois não são eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa. A exclusão desses serviços levaria à absoluta impossibilidade da produção de alguns bens impedindo/limitando a atividade da contribuinte em relação ao produto importado.”*

A Fiscalização, por sua vez, procedeu à glosa por entender que não havia amparo legal para a tomada de créditos sobre esse tipo específico de despesa, pois, não sendo insumo, não haveria previsão legal específica para tanto. A DRJ, por sua vez, apontou o ADI RFB nº 04/2012, reafirmando a inexistência de previsão legal para o desconto de créditos sobre gastos com serviços aduaneiros.

Em pese entendimento em sentido contrário, entendo aqui que a contratação de despachante aduaneiro (e serviços correlacionados) para a realização de operações de importação

e exportação é uma despesa necessária à atividade da empresa – o que seria suficiente para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ/CSLL –, porém, não é relevante ou essencial, dentro dos limites traçados pelo STJ.

Digo isso porque, embora não seja recomendável, essa atividade pode ser exercida de forma direta pela própria empresa ou por meio de terceiros, conforme previsto no art. 5º e parágrafos do Decreto-lei nº 2.472/1988, ou seja, caso subtraído o despachante contratado, ainda haveria a possibilidade de concretização da operação.

Desta forma, por considerar que tais despesas não podem ser classificadas como insumo – ao menos, dentro do contexto apresentado –, voto por manter a glosa sobre “despesas com assessoria aduaneira”.

II.1.7. – Frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa

Aduz a Recorrente que os gastos incorridos com a transferência de produtos acabados seriam relevantes e essenciais à sua atividade, trazendo detalhes sobre a sua forma de operação.

Sobre essa matéria, já há entendimento cristalizado por este Tribunal Administrativo, apresentado na Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Como as súmulas do CARF são a adoção obrigatória pelo Conselheiro, voto por manter a glosa procedida pela Fiscalização, relativamente à rubrica “frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa” (e correlatos).

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher parcialmente as preliminares e, no mérito, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, dar parcial provimento, para reverter as glosas de créditos em relação a (a) combustíveis e lubrificantes, (b) materiais auxiliares de consumo, (c) produtos de limpeza, (d) equipamentos de segurança e uniformes e (e) controle de pragas, e autorizar a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, nos termos do REsp no 1.767.945/PR.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rachel Freixo Chaves, redatora designada

Peço vênia para divergir parcialmente do voto do eminente Relator, exclusivamente no que tange ao item II.1.6, que trata da manutenção da glosa fiscal relativa aos valores despendidos pela Recorrente com a contratação de serviços de assessoria aduaneira, os quais se destinam à viabilização da importação de insumos destinado ao processo de transformação – atividade industrial, especificamente arroz.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu por manter a glosa, com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2012, sob o argumento de que inexistiria previsão legal para o creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS sobre despesas decorrentes de desembaraço aduaneiro. No entanto, a interpretação literal e restritiva do referido ato normativo já não se harmoniza com a evolução jurisprudencial consolidada, tanto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tampouco com os princípios que regem a sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais incidentes sobre a receita.

Embora a legislação permita que o próprio importador promova o despacho aduaneiro de suas mercadorias, nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, é certo que, na prática, tal atividade requer conhecimento técnico especializado, estando sujeita a rigorosos controles fiscais e aduaneiros.

Nessa perspectiva inclusive, a Solução de Consulta COSIT nº 67/2015 que, embora trate de aspectos ético-funcionais da atuação do despachante aduaneiro, reconhece que se trata de função pública exercida por delegação do Estado e indispensável ao processamento regular de operações de comércio exterior, o que reforça a importância e a utilidade concreta do serviço prestado.

Dessa forma, tenho por inequívoco que os serviços de assessoria aduaneira, quando devidamente contratados de forma autônoma, prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e efetivamente tributados pelas contribuições, configuram-se como insumos relevantes ao processo produtivo, autorizando, assim, o seu aproveitamento como crédito no regime da não cumulatividade.

Sob o ponto de vista contábil, é imperioso destacar que os valores pagos à assessoria aduaneira com o objetivo de viabilizar a internalização de insumos industriais devem ser tratados como parte integrante do custo de aquisição dos estoques, conforme disposto no

item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques. O referido item dispõe que o custo de aquisição compreende, além do preço de compra, os impostos de importação, fretes, seguros, manuseio e demais encargos diretamente atribuíveis à aquisição e ao transporte dos insumos até sua condição e local de uso. Dessa forma, sob a ótica técnica e contábil, a assessoria aduaneira não se configura como despesa operacional ou administrativa, mas sim como custo capitalizável, que transita pela conta de estoques, integra o custo de produção e, posteriormente, é apropriado ao custo dos produtos vendidos (CPV), refletindo-se diretamente no resultado operacional da empresa. Tal entendimento, inclusive, guarda harmonia com os princípios fiscais que regem a não cumulatividade da COFINS, reforçando a natureza de insumo do serviço analisado.

Nesse sentido, alinho-me à jurisprudência administrativa mais recente, em especial ao Acórdão nº 9303-015.493, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão realizada em 17 de julho de 2024, no qual restou consignado que

“os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação (no presente caso descritos como ‘despesas aduaneiras na importação’), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade”.

Ainda segundo referido julgado,

“a incidência das contribuições previstas na Lei nº 10.865/2004 (no caso, a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a COFINS-importação) restringe-se à importação de mercadorias e à importação de serviços, não versando, por exemplo, sobre serviços contratados no Brasil. Se, de fato, os serviços descritos no presente processo foram contratados no país e efetivamente tributados, de forma isolada, pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, seria aplicável o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, inclusive o comando de seu § 1º. E não seria maculada a restrição estabelecida no § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de que o direito ao crédito se aplica exclusivamente em relação a ‘bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país’, visto que a mercadoria teria sido adquirida de vendedor estrangeiro, mas os serviços teriam sido contratados e executados no país, por pessoa jurídica brasileira”.

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2024). Acórdão nº 9303-015.493 – CSRF/3ª Turma, sessão de 17 de julho de 2024. Ministério da Fazenda, Brasília, DF.

Assim, considerando que os serviços de assessoria aduaneira foram contratados pela Recorrente com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de forma desvinculada da operação principal de importação, e foram efetivamente tributados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, entendo que se trata de insumos relevantes ao processo produtivo, cuja natureza justifica o aproveitamento de créditos no âmbito da não cumulatividade, tanto sob a ótica da jurisprudência consolidada como da técnica contábil amplamente aceita.

Diante de todo o exposto, dirijo parcialmente do voto condutor, apenas para reconhecer o direito da Recorrente ao aproveitamento de créditos relativos às despesas com serviços de assessoria aduaneira. No mais, acompanho integralmente o voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves