



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720483/2013-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.562 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2008

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA- PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

- a) revendidos; ou
- b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CREDITO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre: a) os custos com materiais de limpeza, desinfecção e higienização, e b) as despesas com frete.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovich Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **17494/17512**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **09-49786 - 2ª Turma da DRJ/JFA**, e-fls. **17486/17490**, que julgou improcedente a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de redução de base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos relativo aos anos de 2006 e 2008 (fls. 17.389/17.400), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 17.231/17.388, A empresa apresenta impugnação às fls. 17.406/17.424 na qual alega, em síntese:

a) DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO, INTERPRETADO À LUZ DA LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA;

b) DO DIREITO AO CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES;

c) DOS CUSTOS COM MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO;

c) DAS DESPESAS COM FRETE;

É o relatório

O Acórdão n.º **09-49786 - 2ª Turma da DRJ/JFA** está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2008

INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

- A não cumulatividade do PIS e da COFINS;

- O direito ao crédito sobre a aquisição de insumos e sobre as despesas necessárias às suas atividades. Os créditos devem ser calculados não apenas em face dos insumos empregados na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, mas também para todas as despesas e custos incorridos na atividade da contribuinte;

- O conceito restrito de insumo não se aplica ao PIS e à COFINS;

- Afirma ser inequívoco o direito ao crédito sobre a aquisição de energia elétrica, uniformes, vestuário, EPI's, material de uso pessoal, material de limpeza e desinfecção (de uso obrigatório em face da legislação do Ministério da Saúde), produtos para movimentação de cargas, embalagem para transporte, frete (decorrente transporte de mercadorias adquiridas de seus fornecedores, cujos custos foram repassados à recorrente, gerando, portanto, o direito ao crédito.

- Para os fretes relativos ao transporte de mercadorias por ela comercializadas, informa se tratarem de custos inerentes e indispensáveis à atividade industrial, sendo, portanto, insumos), graxa, óleo, demais serviços e insumos necessários à sua atividade;

- Os bens sujeitos à suspensão teriam sofrido tributação em etapas anteriores, de forma que o crédito seria assegurado, ainda mais porque a venda com suspensão somente se tornou obrigatória em 2009, com a IN SRF nº 977.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.
É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a glosa de créditos de insumos vinculados ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

A seguir passaremos a análise da peça recursal.

Mérito. Créditos PIS/COFINS. Não Cumulatividade

A Recorrente discorre extensamente sobre o regime de não cumulatividade das contribuições. Aborda dentre outros quanto a problemática da restrição dos créditos de PIS e COFINS por lei e por atos infralegais. Afirma que os insumos são de grande amplitude no regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

De forma geral, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins didáticos passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a estrutura aproximada utilizada pela Recorrente, bem como os documentos constantes dos autos.

Além da peça recursal levou-se em consideração o laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e o fluxograma do processo produtivo.

Glosas analisadas
III.2 - Aquisição de bens com suspensão das contribuições

III.3 - Custos com materiais de limpeza, desinfecção e higienização

III.4 – Despesas com frete

III.2 - Aquisição de insumos com suspensão de PIS e COFINS

Nas autuações foram desconsiderados os créditos apurados pela Recorrente decorrente de aquisições de produtos com suspensão da COFINS e do PIS. (e-fl. 17508)

Nesse ponto, a Recorrente alega que adquiriu insumos constantes da Lei nº 10.925/04 sem a suspensão das contribuições. Alega que a suspensão passou a ser obrigatória apenas com a IN 977/2009.

A posição da fiscalização, corroborada pelo juízo a quo, é de que tais insumos deveriam ter sido vendidos com a suspensão das contribuições. No caso de vendas sem suspensão, o período permitido para desconto dos créditos está compreendido entre 01/08/2004 e 04/04/2006.

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 249, de 29 de junho de 2009

Contribuição para o PIS/PASEP PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO

INTEGRAL. No período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos agropecuários adquiridos por pessoas jurídicas agroindustriais de pessoas jurídicas e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Não há direito a crédito quando a nota fiscal de venda informar que a aquisição houver sido feita com suspensão da exigibilidade da contribuição.

O CARF possui jurisprudência quanto as vendas com suspensão para os produtos no art. 9º da Lei 10.925, de 2004.

VENDAS COM SUSPENSÃO. VIGÊNCIA. DO ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. O art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 teve eficácia a partir de 4 de abril de 2006, data prevista na norma regulamentadora, in casu, a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006. Acórdão nº 3801-004.377 do Processo 10950.001882/2007-20, Data 15/10/2014.

Diante do exposto, entendo que o recolhimento indevido não pode dar surgimento a fato jurídico tributário de compensação. O recolhimento indevido das contribuições deve ser corrigido por meio de pedido de restituição ou de ressarcimento na esfera administrativa ou de ação de repetição de indébito na esfera judiciária, art. 165 do CTN.

Voto por negar provimento.

III.3 Custos com materiais de limpeza, desinfecção e higienização

Dentre os insumos adquiridos, custos e despesas incorridas e em que as Contribuições estão incluídas no preço de aquisição, conferindo, portanto, à Recorrente direito de crédito do PIS e da

COFINS tidos por improcedentes, incluem-se os materiais de limpeza, higienização e desinfecção.

De acordo com a decisão recorrida, "bens como ACIDO 490A — LIMPEZA AZULEJO" foram excluídos da base de cálculo dos créditos, porque não se enquadram no conceito de insumo. (e-fl. 17509)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a materiais de limpeza, higienização e desinfecção. A Recorrente menciona em particular o insumo:

- ÁCIDO 490A — LIMPEZA AZULEJO;

Os produtos de limpeza, desinfecção e higienização são essenciais a atividade de fabricação de alimentos e atendem os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS, tendo em vista: i) a importância deles para a higiene do estabelecimento e produtos; ii) o fato de seguirem diversas normas sanitárias e de saúde obrigatórias.

Existe jurisprudência do CARF quanto ao creditamento das despesas de limpeza.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por se comprovar que não se tratam de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo. Acórdão nº 3201-002.094 do Processo 16095.720244/2013-63 Data 15/03/2016.

As despesas listadas com tais insumos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas de tais materiais utilizados pela Recorrente em sua indústria alimentícia.

III.4 – Despesas com frete

Nos termos da Legislação de regência, é conferido o direito de crédito do PIS e da COFINS decorrente de despesas com frete do transporte de mercadorias adquiridas e também das mercadorias vendidas. (e-fl. 17510)

Sob essa categoria foram glosados valores associados as despesas com frete e logística em geral.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Nessa mesma linha, a jurisprudência recente do CARF é no sentido de aceitar os créditos com as despesas de frete entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como de armazenagem.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE

ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. Recurso Especial da Contribuinte provido. Acórdão/CSRF nº 9303-004.318, de 02.01.2017.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. CARF, Acórdão nº 9303-005.941 do Processo 11080.722809/2009-14, Data 28/11/2017

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas dos serviços de frete, ainda que esteja relacionada à transferência entre estabelecimentos próprios.

PGFN – Contrarrazões ao Recurso Voluntário

A PGFN apresenta contrarrazões ao Recurso Voluntário alegando o conceito restritivo de insumo e que a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo.

A não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela. O PIS e a COFINS, como é cediço, não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incidem sobre os ingressos que possam ser considerados receitas. Assim, quando se fala em não cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua ATIVIDADE FIM, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS. (e-fl. 17520)

Em que pesem os sólidos argumentos da PGFN, o tema da não cumulatividade do PIS e da COFINS sofreu consideráveis mudanças de interpretação após o julgamento pelo STJ do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmando as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da

contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência recente deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Dessa forma, nego provimento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, conforme tabela resumo abaixo.

Assuntos analisados	Voto
III.2 - Aquisição de bens com suspensão das contribuições	Manter a glosa
III.3 - Custos com materiais de limpeza, desinfecção e higienização	Reverter a glosa
III.4 – Despesas com frete	Reverter a glosa

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO