



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11516.721876/2011-61  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-009.308 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BRF S.A.

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. MATERIAIS DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA.

Os materiais de higienização e limpeza, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios hão que se considerar como insumos, tendo em vista sua essencialidade.

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acórdão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto aos créditos sobre (i) os pallets, (ii) os produtos de limpeza e higienização e (iii) os insumos adquiridos com suspensão e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer o crédito sobre os produtos de limpeza e higienização, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento (e-fls. 02 a 04), da empresa Perdigão S/A, sucedida por BRF - Brasil Foods S.A., transmitido em 25/08/2009, de créditos no valor originário de R\$ 388.943,85, relativos ao 2º trimestre de 2008.

A DRF em Florianópolis exarou despacho decisório (e-fls. 1070 a 1071), em 21/02/2011, pelo qual não foi confirmada a existência de qualquer crédito ressarcível no período sob análise e por isso indeferiu o pedido.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 1218 a 1301. Em breve resumo, identifica-se cinco núcleos de argumentação: 1. nulidades; 2) ilegitimidade passiva da autuada; 3) receitas de exportação não tributáveis; e 4. créditos glosados; 5. Juros e multa.

Em apertada síntese, aponta as seguintes razões pra cada item:

1. Nulidade => a ausência de motivação para as glosas e falta de detalhamento dos itens glosados e das notas fiscais a eles referentes.

2. Ilegitimidade passiva => como as receitas deixariam de ser imunes se não fossem exportadas as mercadorias, a responsável pela não exportação seria a empresa comercial exportadora para qual a autuada fez a venda.

3. Receitas de exportação não tributáveis => sendo verdadeiramente exportadas as mercadorias, não há prova em contrário nos autos e apenas se alega que a empresa exportadora adquirente tinha armazém que não possuía a característica de recinto alfandegado, é mantido o crédito correspondente;

4. Créditos glosados =>

| Créditos                                          | Razões para reversão das glosas                             |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| barbantes e <i>pallets</i>                        | necessários - ANVISA - à produção e embalagem dos bens)     |
| aquisição de bens alíquota zero                   | afirma que não houve apropriação de créditos                |
| operações que não representam aquisição de insumo | alega que não foram indicados                               |
| aquisições sujeitas à suspensão                   | alega que o crédito é devido (pela tributação anterior)     |
| serviços                                          | aduz que valores lançados em livros presumem-se verdadeiros |
| armazenagem e frete na operação de venda          | entende legítimos (10.833/2004, art. 3º, inc. IX)           |
| presumido nas atividades agroindustriais          | crédito vinculado ao produto e não ao insumo                |

5. Juros e multas aplicadas => taxa Selic é superior à admissível de 1% do CTN, e estariam sendo indevidamente aplicados juros sobre as multas, sendo que a multa de ofício estaria sendo indevidamente exigida da empresa sucessora, ora responsável pelos tributos.

A 4ª Turma da DRJ/FNS exarou o acórdão nº 07.31.100, em 12/04/2013, às e-fls. 1351 a 1391, no qual, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo. Em suma, o acórdão:

- rejeitou a alegação de nulidade e a necessidade de diligência/perícia, entendendo que o ônus de demonstrar o crédito é do sujeito passivo;
- assevera que valores incorretamente informados na DICON são responsabilidade da contribuinte;
- afirma que a venda à comercial exportadora necessita cumprimento dos requisitos de embarque direito ou remessa para estabelecimento alfandegado;
- entende que para apuração de créditos de PIS relativamente a insumos, é necessário que estes bens sofram alteração ou desgaste por contato com o produto;
- esposou a tese de que para aproveitamento de crédito presumido da agroindústria, a alíquota aplicável deve ser conforme a natureza do insumo adquirido e não do produto da empresa contribuinte que tem atividade agroindustrial; e
- afirma que aquisições de insumos com suspensão é obrigatória e não gera créditos para o adquirente, independentemente do que faça o fornecedor de tais insumos relativamente a sua tributação.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1397 a 1458, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade:

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 20/08/2014, que resolveu converter o julgamento em diligência, para que a repartição de origem apresentasse:

(a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada da fase da produção cujos insumos adquiridos, objeto do litígio, foram utilizados, incluindo sua completa identificação e descrição funcional dentro do processo;

(b) Identifique cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu, apresentando o respectivo ato (Portaria, Resolução, Decisão, etc) do órgão público ou agência reguladora.

Após o cumprimento da diligência, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso do sujeito passivo, e prolatou o acórdão nº3302-003.605, em 20/02/2017. Tal decisão teve as seguintes ementas:

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real (art. 9º, III, da Lei 10.925/2004).

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. INSUMOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DEFINIDO SEGUNDO O TIPO DA MERCADORIA PRODUZIDA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial de produção de bens de origem animal destinados à alimentação humana ou animal, especificado no §

3º, I, do art. 8º da Lei 10.925/2004, independentemente da natureza do insumo agropecuário, tem o direito de apropriar-se do crédito do presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculado pelo percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o custo de aquisição do insumo utilizado no processo de produção.

**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE** Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, faz-se necessário a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESAS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

No âmbito do regime não cumulativo das Contribuições para o PIS e da Cofins, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições devidas e seus consectários legais, no caso de venda (com fins específicos de exportação) a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

O acórdão foi assim redigido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à reclassificação dos créditos vinculados às receitas desconsideradas como fim específico de exportação, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Lenisa Rodrigues Prado. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito sobre aquisições de pallets, vencido o Conselheiro Hércio Lafetá Reis que dava provimento em relação ao paletes "one way" e os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Walker Araújo que davam provimento total. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto aos créditos sobre facas, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Hércio Lafetá Reis. Por qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário quanto ao créditos sobre as demais peças, equipamentos para manutenção, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Hércio Lafetá Reis. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito de gasolina comum combustível, vencidos os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito de óleo diesel e álcool etílico combustível. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito sobre produtos de desinfecção e limpeza, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado. Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de créditos de aquisições de PJ com suspensão obrigatória, reconhecendo os créditos presumidos relativos a estas aquisições. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto aos créditos de serviços, para reconhecer os créditos sobre "Serviço de Expedição e Armazéns", "Serviço de Transporte de Aves e Serviço de Carga e Descarga (transbordo) e "serviços de sangria". Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às

glosas de despesas de armazenagem e fretes nas operações na venda. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para a aplicação da alíquota de 60% das alíquotas básicas das contribuições a ser aplicada sobre o valor do custo de aquisição de todos insumos utilizados na fabricação dos produtos discriminados no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/2004. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de pintos de 1 dia adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, à alíquota de 60% das alíquotas gerais das contribuições. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento foi designado para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral: Dr. Fabio Calcini OAB 197.072 SP.

### **Embargos de declaração da Fazenda**

Cientificada do acórdão a Procuradoria da Fazenda Nacional os embargou em razão da suposta existência de contradição entre o voto e o *decisum*, no tocante a créditos sobre os serviços de sangria. No voto condutor tais créditos não foram reconhecidos, ao contrário do que ficou expresso no acórdão.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da Turma a qual, ao apreciá-los, em 31/01/2018, no acórdão integrativo de embargos nº 3302-005.159, reconheceu a contradição, mas sem efeitos infringentes, uma vez que esses "serviços de sangria" já estariam reconhecidos entre os insumos de produção pela Turma. Feita a correção redacional, nada se alterava no mérito.

### **Recurso especial da Fazenda**

Em 24/05/2018, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão nº 3302-005.159, o qual integrou sem efeitos infringentes o acórdão de recurso voluntário nº 3302-003.605, e interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 1983 a 2041, em 05/07/2018. A Procuradora apontou divergência relativamente a duas matérias:

a) o alcance do conceito de insumo, afirmando a necessidade de haver consumo por contato ou desgaste com a produção dos bens ou prestação dos serviços a serem fornecidos pelo contribuinte, indicando como aresto paradigma o acórdão nº 203-12.448; e

b) impossibilidade de ressarcimento ou compensação dos saldos dos créditos presumidos de atividades agroindustriais, previsto no artigo 8º da Lei n. 10.925/2004, indicando como arestos paradigmas os acórdãos nº 3202-000.597 e nº 3403-003.166.

Quanto ao conceito de insumo, insurge-se especificamente contra o creditamento de (i) peças e equipamentos de manutenção, indicando como aresto paradigma o acórdão nº 3802-00.341 e (ii) óleo diesel e álcool etílico, indicando como arestos paradigma os acórdãos nº 3802-00.471 e nº 9303-002.659.

O Presidente da 3ª Câmara, no despacho de admissibilidade de e-fls. 2056 a 2061, deu seguimento ao recurso especial da Procuradora, em 14/08/2018, apenas com relação à matéria descrita em a). Nesse caso ainda, afirmou que as divergências relativas a insumos em espécie (álcool etílico, óleo diesel, peças e equipamentos de manutenção) não constituiriam matérias autônomas, mas estariam englobadas no conceito de insumo, ficando prejudicado o exame de mais paradigmas que os dois primeiros citados. Relativamente à matéria b), o Presidente não a admitiu em razão de os paradigmas indicados tratarem de matérias não abordas no presente processo.

Cientificada do despacho de admissibilidade em 15/08/2018 (e-fl. 2062), a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou dele não agravou.

### **Contrarrazões da contribuinte**

Ciente do recurso especial de divergência da Fazenda, a contribuinte a ele apresentou contrarrazões em 05/11/2018. Pleiteia que ele não seja conhecido em razão da ausência de comparação analítica entre o recorrido e os paradigmas. Caso seja admitido, requer que não seja provido, tendo em vista que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância e não pelo critério apresentado pela fiscalização.

### **Recurso especial da contribuinte**

Cientificada dos acórdãos nº 3302-003.605 nº 3302-005.159, em 12/03/2018, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 1886 a 1924, em 26/03/2018.

Afirma a divergência com relação a cinco matérias: a) geração de créditos nos gastos com *pallets* para transporte de produtos acabados, por necessidade de manutenção da sua integridade; b) possibilidade de utilização de créditos de insumos saídos com suspensão; c) insumos sujeitos à alíquota zero; d) admissão de produtos de higienização e limpeza como insumos; e e) venda com fim específico de exportação não fazem parte da base de cálculo da contribuição para o PIS. Os respectivos acórdãos paradigmas são: a) 3301-002.999; b) 3202-001.451; c) 3402-002.361; d) 9303-003.477; e e) 9303-004.233.

O Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 14/08/2018, no despacho de e-fls. 2044 a 2055, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, deu-lhe parcial seguimento.

Admitiu o seguimento para as matérias a), b), d) e e). No caso da matéria c), insumos sujeitos à alíquota zero, o acórdão paradigma indicado pela contribuinte já fora reformado pelo acórdão nº 9303-004.343, na sessão de 06/10/2016, portanto anteriormente à apresentação do re pela contribuinte.

O sujeito passivo tomou ciência do resultado da admissibilidade de seu recurso especial em 23/10/2018 (e-fl. 2106) sem que tenha manuseado agravo àquela decisão no prazo regimental.

### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 15/08/2018 (e-fl. 2062), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 20/08/2018, às e-fls. 2063 a 2100.

A Procuradora inicialmente pleiteia que não se conheça do recurso especial em relação a três matérias: 1. caracterização dos *pallets* como insumos, 2. das vendas com fim específico de exportação e 3. materiais de limpeza e higienização

No primeiro caso, ao tratar dos créditos referente aos *pallets*, argumenta que a recorrente pretende demonstrar o dissídio pela ótica do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sem abordar o fato de que a decisão recorrida o afastou também nos termos do inciso IX do mesmo artigo.

Na matéria 2., relativa às vendas com fim específico de exportação, não haveria semelhança das situações fáticas, pois no acórdão recorrido não teria havido de fato a

exportação, no acórdão paradigma tratava-se efetiva exportação com equívoco de preenchimento do CFOP das notas fiscais a elas relativas.

Finalmente, a matéria 3., quanto aos materiais de limpeza e higienização, também não seria passível de divergência pois houve falta de cotejo analítico com a demonstração de semelhança fática para qual tenha havido a interpretação jurídica diversa da norma incidente.

Subsidiariamente pede que seja negado provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos especiais são tempestivos, pelo que passo a analisar o conhecimento e posteriormente o mérito em blocos distintos, primeiro com relação à Procuradoria da Fazenda Nacional e na sequência o do sujeito passivo.

### RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA

#### Conhecimento

Seguindo o despacho do Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, igualmente conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois diferentemente do que afirma a contribuinte em contrarrazões, vejo cotejo analítico a partir da transcrição do seguinte trecho do acórdão recorrido, à e-fl. 1987 do recurso especial :

**Sobre a questão, é pacífico o entendimento deste Conselho no sentido que não se aplica, para apuração do insumo de PIS ou COFINS não cumulativos (previsto no art. 3º da Lei n. 10.833/2003) o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializada(...)**

(Negritei.)

À e-fl. 1995, está transcrita parte do acórdão paradigma:

**ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI(...)**

(Negritei)

A contribuinte afirma que não há a comparação, mas na sequência, à e-fl. 1996, vem o seguinte cotejo:

**Está-se, à evidência, diante de duas teses conflitantes: enquanto o acórdão recorrido amplia o conceito de insumo, entendendo-o como todos os bens e serviços empregados na produção, o acórdão paradigma exige, para a sua caracterização, que sofra, “em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.**



**Parece claro que as concepções são diversas. Nem tudo aquilo que é aplicado na produção – tese do acórdão recorrido - tem, necessariamente, ação direta sobre o produto ou sofre alterações, tais como o desgaste, ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas – tese do acórdão paradigma.**

(Negritei)

Penso que a análise realizada é suficiente para destacar a divergência, por isso também conheço do recurso especial. Por fim, entendo que, uma vez conhecida a discussão sobre o conceito de insumo em geral, fica automaticamente conhecida a questão específica do enquadramento como insumo, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de (i) peças e equipamentos de manutenção e (ii) óleo diesel e álcool etílico.

### **Mérito**

Para elaboração do presente voto, para cada bem ou serviço que se pretenda avaliar como insumo para fins de apuração dos créditos, adoto o entendimento esposado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Quando se discute genericamente a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI à tributação não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, parece-me que estamos diante de matéria vencida em face do julgamento, pela Primeira Seção do STJ, do REsp 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no DJU de 24/04/2018. Decisão de tal natureza vincula os julgadores deste CARF, mas, ainda assim, a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância, pilares lá estabelecidos para a interpretação do que sejam os insumos pode ser algo sinuosa.

O referido Parecer estabelece alguns nortes importantes para a interpretação, mas o fundamental é que, efetivamente, o critério utilizado para legislação do IPI não mais é absoluto para definir os insumos para as contribuições e assim sendo, o fundamento utilizado no acórdão paradigma, aplicação direta dos critérios da legislação do IPI, refletidas em instruções normativas da RFB para matéria, cai por terra.

Dessarte, é de se negar provimento ao pedido genérico objeto do presente recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, de restrição do conceito de insumo aos elementos que sofram desgaste ou consumo por contato, na fabricação do produto.

Pois bem, passo agora, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, à análise dos pedidos específicos quanto ao creditamento sobre gastos com (i) peças e equipamentos de manutenção e (ii) óleo diesel e álcool etílico.

Com relação a peças e equipamentos de manutenção, nos termos do parágrafo 89 do referido parecer, tenho que eles devam gerar direito ao creditamento, nos termos a seguir reproduzidos:

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Saliente-se que, no voto vencido da decisão recorrida, consta a afirmação de que esses elementos deveriam ter sido ativados, para apuração posterior de crédito sobre a respectiva depreciação. Contudo, a maioria (presumida) do colegiado, entendeu pela natureza insumo desses elementos, sem que tenha havido recurso da Fazenda Nacional para discussão dessa matéria. Com efeito, a Fazenda Nacional, em seu recurso, apenas insurge-se contra a ausência de desgaste ou consumo por contato. Portanto, com base no que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

Quanto ao óleo diesel e ao álcool etílico, nos termos do parágrafo 131 do referido parecer, tenho que eles também devam gerar direito ao creditamento, nos termos a seguir reproduzidos:

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) **as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo** (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

(grifei)

Registre-se que a decisão *a quo* entendeu que nem todos os combustíveis estariam alocados à produção, tendo mantido a glosa da gasolina. Portanto, com base no que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

## **RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO**

### **Conhecimento**

Das quatro matérias que tiveram seguimento para análise do recurso especial de divergência da contribuinte, entendo que não se deva conhecer do recurso especial relativamente às vendas com o fim específico de exportação. Nesse caso, andou bem a Procuradora em contrarrazões, quando argumentou que o paradigma tratou de situação fática na qual se afirmava o atendimento as normas da exportação, e o que se questionava era erro no preenchimento da CFOP nas notas fiscais; situação distinta da posta nestes autos, no qual a venda para comercial exportadora se fez sem a destinação a embarque direto para exportação ou depósito em entreposto em desatenção ao art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972 c/c o art. 10, §1º do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Dessarte, não conheço do recurso especial da contribuinte quanto a essa matéria.

Quanto à discussão sobre a consideração dos *pallets* como insumos, penso que deva o recurso especial ser admitido, pois desde a Informação Fiscal que deu base ao despacho decisório, a referência deste material era a um bem utilizado como insumo (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) e não um serviço, de armazenagem ou frete (inc. IX). Veja-se para isso o item 4.3.1 da referida Informação Fiscal, à e-fl. 1043:

#### **4.3.1. Ficha 06A – Linha 02 – Bens Utilizados como Insumos**

Na análise descrita no item 4.3 constatamos que o contribuinte comprovou por meio das memórias de cálculo montante de créditos inferior àquele declarado no Dacon e, ademais, identificamos as seguintes glosas:

**a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito:**

“Art. 8º [...]§4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

**a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;”** (destacamos)

Assim, bens como *pallet de madeira* foram excluídos da base de cálculo.

(Negritos do original, sublinhei.)

Logo, o argumento da Procuradora de que não haveria divergência pois não houve a análise com base no inciso IX, aplicável, aos *pallets*, não procede, em nenhum momento da fiscalização essa foi a base para afastar tais bens da categoria de insumos.

Aliás, do ponto de vista lógico dedutivo, bastaria ao recorrente comprovar a possibilidade de utilização dos *pallets* como insumo, para que o crédito seja reconhecido. Portanto, não há que se falar em insuficiência do recurso.

Por isso, conheço do recurso especial de divergência da contribuinte quanto a esse ponto.

Quanto aos materiais de higienização e limpeza, também aqui há divergência, e diversamente do que afirma a Procuradora, está em clara evidência no acórdão paradigma nº9303-003.477 com cotejo analítico às e-fls. 1907 e 1908 do recurso especial da contribuinte:

O v. acórdão paradigma, que se encontra em **divergência** com a decisão recorrida, assentou, expressamente, que:

**d.2) “Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção, diz a defesa a: “(...) Durante o processo produtivo, ainda, existem pontos como pias e materiais para higienização constante, além de pessoas responsáveis na constante limpeza do chão com vassouras, mangueiras e produtos de higiene. A mais disso, a cada turno, durante o processo produtivo, todas as máquinas e linhas de produção são obrigatoriamente higienizadas e limpas a fim de permitir o início do novo turno, retirando resíduos e riscos de contaminação.” Depreendo, pois, quanto a este item, não haver controvérsia quanto ao seu emprego no processo produtivo sem que haja, porém, contato físico com o produto em elaboração, este que seria o “motivo” da glosa. .”**

Vê-se, assim, que, enquanto o acórdão recorrido nega o direito ao crédito para os produtos de desinfecção e limpeza, o acórdão paradigma sustenta, em divergência, a possibilidade de referido crédito, existindo violação ao art.3º, II, da Lei n. 10.637/2002.

(Destques do original)

Por fim, no tocante aos insumos adquiridos com suspensão, a Procuradoria da Fazenda Nacional não se manifestou relativamente ao conhecimento da matéria admitida pelo Presidente da 3ª Câmara em seu despacho de admissibilidade, com o qual também me alinho.

Em resumo, das matérias previamente admitidas do recurso especial de divergência do sujeito passivo, não conheço apenas a que trata da não tributação das receitas de vendas com fim específico de exportação sem atendimento à legislação de regência.

De qualquer sorte, caso a Turma entenda de forma diferente, abordarei também essa matéria ao tratar do mérito das demais.

### **Mérito**

#### **Créditos sobre os gastos com *pallets***

De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:

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

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

(Negritei.)

Lembro ainda que a decisão recorrida também rechaçou a possibilidade de os PALLETS comporem as despesas frete e armazenagem na venda e que esse aspecto não foi objeto de recurso pela contribuinte. Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida quanto às embalagens que não se incorporam ao produto.

#### **Crédito sobre produtos de limpeza e higienização**

Quanto aos materiais de limpeza, o Parecer defende que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento e se manifesta, no seguinte sentido:

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.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto

ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

No caso, temos a produção de alimentos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de suas instalações, portanto, o crédito deve ser restabelecido.

### **Crédito de insumos com suspensão**

O recolhimento de tributo indevido por parte de um fornecedor não pode gerar um crédito não previsto na legislação para terceiros. Trata-se de situação que deve ser resolvida entre os particulares, sem imputar ao Estado o ônus de ressarcir terceiros.

Nesse sentido, a conclusão do relator do voto vencedor do acórdão recorrido me parece irreprochável:

Assim, resta demonstrado que **a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar.** Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal (integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora. Entretanto, **por falta de amparo legal, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.**

(Negritei.)

Nesse passo, há que manter o acórdão recorrido também em relação a essa matéria.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto:

1) voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento;

2) voto por conhecer em parte do recurso especial de divergência do sujeito passivo apenas quanto aos créditos sobre (a) os *pallets*, (b) os produtos de limpeza e higienização e (c) os insumos adquiridos com suspensão para:

2.1 negar provimento ao recurso especial quanto a matéria (a);

2.2 dar provimento ao recurso especial quanto à matéria (b); e

2.3 negar provimento quanto à matéria (c).

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-009.308 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 11516.721876/2011-61