



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.724153/2013-85
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.683 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de fevereiro de 2024
Recorrentes BRF S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/03/2009

INSUMOS. CONCEITO.

Insumos são os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo. Processo produtivo é o conjunto de ações exercidas pela empresa para a entrega do produto final. O que se encontra dentro do processo produtivo na condição de essencial a este e é insumo. O que se encontra dentro ou fora do processo produtivo mas que melhora a qualidade ou a segurança do processo produtivo ou do produto final é relevante a este e é insumo.

**INSUMO. ARMAZENAGEM DE IMPORTAÇÃO. PRIMEIRO PERÍODO.
POSSIBILIDADE.**

Por obrigação legal de armazenagem (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo.

INSUMOS. OBRIGAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição do Precedente Vinculante, são insumos das contribuições não cumulativas todas as despesas impostas por obrigação legal ao contribuinte.

**INSUMOS. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E
EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.**

O artigo 301 do RIR é claro ao determinar a ativação dos bens ou serviços aplicados em ativos com valor superior a R\$ 326,01 ou que aumentem a vida útil do ativo em mais de um ano. Preenchido um ou outro requisito não é possível a concessão de crédito para o item a título de insumos, porém somente como encargos de depreciação.

CRÉDITOS. PIS/COFINS. ALUGUEIS. ATIVIDADE EMPRESARIAL.

Os créditos de locação de máquinas e equipamentos estão vinculados com a atividade empresarial do contribuinte, conceito mais amplo que processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a armazenagem na importação; e lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras utilizados em máquinas e equipamentos, e em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, apenas no que se refere a uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, materiais de uso pessoal; materiais de limpeza, desinfecção e higienização; *pallets*; e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. No mérito, deu-se parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, por maioria de votos, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que negavam provimento também em relação a esse tema. Ainda no mérito, deu-se parcial provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, no que se refere a despesas referentes ao primeiro período de armazenagem de importação e despesas de aquisição de fusíveis, assim como aquisições de lâmpadas, correias, rolamentos e mangueiras que, individualmente, não ultrapassem o valor de R\$ 326,01.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela **Contribuinte** e pela **Fazenda Nacional** contra o Acórdão 3301-005.016 complementado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-006.610, assim, respectivamente, ementados e decididos:

Acórdão 3201-004.887

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/03/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios deve apresentar-se comprovada no processo.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para acatar os créditos referentes a uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização; análises laboratoriais; lubrificantes, inibidor de corrosão, anticogelante propilenoglicol e polímero utilizado no tratamento de água; despesas com operador logístico; produtos para movimentação de cargas e embalagens, pallets utilizados no transporte interno de produtos e/ ou como embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos; fretes de produtos acabados e fretes de matéria prima; das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (granja); crédito extemporâneo referente a despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; dos créditos presumidos alíquota; das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos; das despesas referentes à gerenciamento e medição de energia elétrica. Vencidos os conselheiros Winderley Moraes Pereira quanto a aluguel de granja, Ari Vendramini quanto a aluguel de granja e frete de produtos acabados entre estabelecimentos, Marcelo Costa Marques D'Oliveira que negou créditos quanto as despesas com caminhão Munk e empilhadeiras. Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho que negou frete de produtos acabados entre estabelecimentos e as despesas com caminhão Munk. Liziane Angelotti Meira, que negou provimento para os créditos referentes as despesas com caminhão Munk. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao aluguel de granja, o conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

Acórdão 3301-006.610:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/03/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OPOSIÇÃO ACOLHIDA PARA ENFRENTAR O QUESTIONAMENTO LEVANTADO PELA RECORRENTE, QUANTO AO APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS SOBRE DEPRECIACÃO DE BENS DO ATIVO.

Comprovado que existiu uma omissão no voto exarado no Acórdão embargado ao não enfrentar as questões levantadas quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos de depreciação de bens do ativo.

Acolhe-se em parte, os embargos de declaração, sem efeitos infringentes. para enfrentar as alegações do recurso quanto ao aproveitamento de créditos do ativo imobilizado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE PROVA.

Não pode ser aceito para julgamento a simples alegação sem a demonstração da existência ou da veracidade daquilo alegado.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para enfrentar a alegação de direito extemporâneo a créditos referentes a depreciação de bens do ativo, para negai' provimento por ausência de comprovação do direito creditório.

1.2. Insurge-se a **Contribuinte** (nas matérias que chegam ao conhecimento desta Turma) contra o conceito de insumo adotado pelo acórdão recorrido e a glosa das despesas com “*lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras*” (no tópico, materiais e equipamentos do Recurso Especial) e despesas aduaneiras.

1.2.1. Para demonstrar a divergência a **Contribuinte** aponta os seguintes acórdãos paradigmas (que serão abordados de forma detida em juízo de prelibação):

Insumos:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão CSRF nº 9303-008.216, de 20.02.2019, destacado).

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.” (Acórdão CSRF nº 9303-008.257, de 9303-008.257, de 20.03.2019, destacado).

Materiais e equipamentos:

Acórdão nº 9303-005.526

“PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos: a) os materiais de segurança ou proteção individual, tais como: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia,

protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas; b) materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC.” (g.n.)

Acórdão Paradigma nº 3201-005.323

“Os gastos com ferramentas utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS.”

Despesas Aduaneiras:

“NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.” (Acórdão 3201-003.170)

1.2.2. No mérito, a **Contribuinte** alega:

1.2.2.1. O STJ definiu o conceito de insumos para PIS e COFINS não apenas para as despesas essenciais mas também para as despesas relevantes, isto é, aquelas que, embora não componham o processo produtivo participem da atividade econômica da empresa em razão da singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal;

1.2.2.2. Lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras são empregadas em seu processo produtivo;

1.2.2.2.1. *“As lâmpadas, por exemplo, são utilizadas nas incubadoras de ovos e para aquecimento dos pintos de 1 dia”;*

1.2.2.2.2. *“Os fusíveis são itens indispensáveis para o regular funcionamento das máquinas e equipamentos pertencentes ao processo produtivo da Recorrente”;*

1.2.2.2.3. *“As correias são utilizadas em diversas máquinas da Recorrente e são responsáveis por efetuar a tração entre os motores elétricos e as máquinas responsáveis por diversas funções ao longo do processo produtivo, tais como as embaladeiras, moedeiras, misturadoras, embutideiras, grampeadeiras, fatiadeiras, esteiras transportadoras, etc. As correias também são utilizadas para a transmissão de tanques de mistura de molhos e nas peças de retirada de pele dos animais”;*

1.2.2.2.4. *“Os rolamentos são materiais que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina (...). Além disso, os rolamentos são empregados em equipamentos como arrancador de pescoço stork, pertencente ao frigorífico de frangos”;*

1.2.2.2.5. *“As mangueiras consistem em instrumento condutor de água que possibilita o resfriamento dos motores e bombas, com a introdução do*

líquido nas câmaras de resfriamento e sua posterior retirada (...).As mangueiras são utilizadas, ainda, por exemplo, no processo produtivo dos suínos, para remover as sujidades e favorecer a condução da corrente elétrica antes do abate e fornecer jatos de água nos suínos abatidos antes de entrarem no tanque de escaldagem. Além disso, as mangueiras são utilizadas em embutideiras de presunto cozido e em equipamentos coletores de cereais”;

1.2.2.2. As despesas nomeadas de aduaneiras “pois os insumos importados não teriam como chegar aos seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem os trâmites relativos ao desembaraço aduaneiro”.

1.3. Intimada, a **Fazenda Nacional** apresentou contrarrazões em que destaca:

1.3.1. As despesas passíveis de creditamento de PIS e COFINS são sempre atreladas ao processo produtivo e não às atividades da empresa;

1.3.2. “*Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos com aquisição de materiais de uso geral como lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras, pois são produtos utilizados em fase anterior ao próprio processo produtivo da recorrente e por absoluta falta de previsão legal*”;

1.3.3. “*No que tange às despesas aduaneiras, as mesmas não geram direito à crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades da empresa, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, são meros custos*”.

1.4. Já em seu recurso Especial a **Fazenda Nacional** insurge-se contra concessão de créditos de insumos das contribuições não cumulativas para gastos anteriores ou posteriores ao processo produtivo, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, materiais de uso pessoal, Materiais de limpeza, desinfecção e higienização, pallets, operador logístico e fretes.

1.4.1. Para demonstrar a divergência a **Fazenda Nacional** aponta os seguintes acórdãos paradigmas (que serão abordados de forma detida em juízo de prelibação):

Conceito de Insumos:

“Processo nº 13204.000070/200455

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303002.659 – 3ª Turma

Sessão de 14 de novembro de 2013

Matéria COFINS Ressarcimento

Recorrentes FAZENDA NACIONAL e IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. **A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consoma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo**, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Pallets

Acórdão nº 9303-006.107

Processo nº 10983.721188/2013-93

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-006.107 – 3ª Turma

Sessão de 12 de dezembro de 2017

Matéria PISCOFINS NÃO CUMULATIVOS CRÉDITOS CONCEITO INSUMO

Recorrentes FAZENDA NACIONAL BRF S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Acórdão nº 3801001.367

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep.

PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETES. OPERAÇÕES DE VENDAS.

O creditamento de gastos com fretes, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliado no País, poderá ser usado se estiver relacionado à uma operação de venda.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

As embalagens que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens de transporte) não geram direito a creditamento em relação a suas aquisições.

Recurso Voluntário Negado”

Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Processo nº 16095.720244/2013-63

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3201-002.094 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de março de 2016

Matéria PIS E COFINS NÃOCUMULATIVOS

Recorrente CERÂMICA GYOTOKU LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo “insumo” deve estar vinculado ao de “essencialidade” do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa, apenas podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, essenciais à atividades da empresa.

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, geram direito ao crédito, desde que se vinculem ao processo produtivo do contribuinte, sendo deste o ônus da prova de tal nex.

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.

Processo nº 10680.008056/2006-58

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-005.286 – 3ª Turma

Sessão de 22 de junho de 2017

Matéria PIS/PASEP E COFINS

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado MINERAÇÃO SERRAS DO OESTE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/03/2006

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. INSUMOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS.

Cabe a constituição de crédito do PIS/Pasep não-cumulativo sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Cabe a constituição de crédito do PIS/PASEP não-cumulativo sobre os valores relativos as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, por força do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. INSUMOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS.

Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como

insumo na produção da empresa atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa – atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, por força do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03

Operador Logístico

Acórdão n.º 9303-006.107

Processo n.º 10983.721188/2013-93

Recurso n.º Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão n.º 9303-006.107 – 3ª Turma

Sessão de 12 de dezembro de 2017

Matéria PISCOFINS NÃO CUMULATIVOS CRÉDITOS CONCEITO INSUMO

Recorrentes FAZENDA NACIONAL BRF S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Frete

Acórdão n.º 3302-004.354

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIDA.

A matéria, que não foi expressamente contestada na impugnação, deve ser considerada como preclusa, quando apresentada em fase recursal, em obediência ao artigo 17, do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A decadência vem fulminar o direito subjetivo, quando se discorre sobre a análise de pedido de restituição, o direito subjetivo é do contribuinte e não do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE.

O conceito de insumo é polissêmico, há que se observar o processo produtivo da contribuinte e verificar-se se o insumo enquadra-se nos custos de aquisição e produção fatores de produção.

CRÉDITO. FRETES. PRODUTO ACABADO. ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

O serviço de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por falta de previsão legal, e por não poder ser enquadrado como insumo, não gera direito ao crédito.

Recurso Voluntário Negado.

Uniformes, Vestuários, Equipamentos de Proteção, Uso Pessoal:

ACÓRDÃO Nº 3403-002.477

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

Ementa:

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.

SÚMULA CARF N. 2.

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. **Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal;** bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.

Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.

É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60%, 50% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.”

Materiais de Limpeza, Desinfecção e Higienização

Acórdão nº 3302-002.025

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

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

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA.

Incumbe ao requerente demonstrar as alegações, relativamente ao direito de crédito pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE PROCESSAMENTO DE CARNES.

A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com a mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela recorrente enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

Embora a utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, o erro cometido pelo contribuinte consistente no lançamento dos valores em linha incorreta não é motivo suficiente para a glosa do créditos, sem análise adicional sobre a sua idoneidade para gerar ou não créditos.

AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Recurso Voluntário Provido em Parte”

1.4.2. No mérito a Fazenda Nacional alega, em síntese:

1.4.2.1. *“Somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao*

ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos”;

1.4.2.2. *“As despesas/custos glosados pela fiscalização, mas reconhecidos pela decisão recorrida como aptos a ensejar o reconhecimento de crédito (...) não cumprem os requisitos legais para geração de crédito. Outrossim, não guardam qualquer identidade com os insumos diretamente utilizados na fabricação do produto industrializado”;*

1.5. Em contrarrazões a **Contribuinte** destaca:

1.5.1. *“O acórdão 9303-002.659 [utilizado para demonstrar a divergência acerca do conceito de insumos,] não serve como paradigma, vez que contraria decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça processado sob o rito dos recursos repetitivos, em evidente afronta ao art. 67, §12, inciso II, do Regimento Interno do CARF”;*

1.5.2. *“O acórdão paradigma de n. 3201-002.094, da mesma forma que acórdão recorrido, entende que o creditamento só é possível nos casos em que as máquinas e equipamentos são utilizados no processo produtivo”;*

1.5.3. *“O acórdão 9303-005.286 também possibilita o creditamento dos gastos incorridos em locação de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo da empresa”;*

1.5.4. O STJ definiu o conceito de insumos para PIS e COFINS não apenas para as despesas essenciais mas também para as despesas relevantes, isto é, aquelas que, embora não componham o processo produtivo participem da atividade

econômica da empresa em razão da singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal;

1.5.5. *“Os materiais de limpeza, desinfecção e higienização são utilizados para a higienização de pisos do estabelecimento industrial, em atendimento às normas técnicas de funcionamento”;*

1.5.6. *“As embalagens, mais especificamente os pallets, são utilizados para proteção dos produtos, vez que evitam o contato com qualquer superfície, impedindo contaminações que poderiam colocar em risco a integridade do produto”;*

1.5.7. *“Conforme provado ao longo do processo, o caminhão “Munck” possui uma função eminente de guindaste e é responsável, dentre outros, por colocar e tirar os produtos de dentro das máquinas, por movimentar os pallets e inserir as caixas dentro dos caminhões”;*

1.5.8. *“Os fretes de produtos acabados, por sua vez, integram o frete na operação de venda e, por esse motivo, são aptos ao creditamento do PIS e da COFINS com base no inciso IX do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003”;*

1.5.9. *“A movimentação das mercadorias da Recorrida é inerente à sua atividade, pela impossibilidade de comercialização de seus produtos na ausência de tais serviços, que são intrinsecamente relacionados à armazenagem e ao frete das mercadorias produzidas pela Recorrida. Ora, sem os serviços de carga e descarga seria impossível à Recorrente efetuar a venda de suas mercadoria”.*

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso da **Contribuinte** é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Câmara Superior e de Turma Ordinária e não alterados. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há Precedente Vinculante no tema conceito de insumos das contribuições (REsp 1.221.170/PR), porém o debate em liça giza justamente acerca do conteúdo jurídico/semântico de essencialidade e relevância, fato que não impede o conhecimento do Uniformizador.

2.1.2. O recurso da **Fazenda Nacional** é tempestivo, fundamentado em paradigmas desta Câmara Superior e de Turma Ordinária e não alterados. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há Precedente Vinculante no tema conceito de insumos das contribuições (REsp 1.221.170/PR),

porém o debate em liça giza justamente acerca do conteúdo jurídico/semântico de essencialidade e relevância, fato que não impede o conhecimento do Uniformizador.

2.2. Antes de avançarmos, peço vênia para uma rápida meditação compartilhada. A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem como função pacificar conflitos entre julgamentos das Turmas Ordinárias (o que é óbvio, mas, talvez, por ser uma das poucas coisas óbvias, precisa ser dita). Os conflitos de julgamento são, em verdade, conflitos de teses jurídicas. Portanto, a função desta Turma é analisar julgados com teses jurídicas em conflito - não para decidir qual das teses em conflito esta correta, mas para discorrer e decidir acerca “da” tese correta. O motivo real da Câmara Superior, portanto, é mais que *resolver* conflitos. O motivo real da Câmara Superior é servir de norte para a decisão tanto das Turmas Ordinárias e (mais ainda) dos Contribuintes. Em tempos radicalmente incertos como os nossos (em que a única certeza é a incerteza) os contribuintes precisam ter a certeza de que ao agir de determinado modo, este agir (se for deste modo e não apenas parecer deste modo) será referendado por esta Turma.

2.2.1. Portanto, tese jurídica talvez seja um eufemismo para o que realmente se julga aqui. Acaso perguntemos a um Pós-Doutor em Teoria Geral do Direito o que é tese jurídica, certamente teríamos um *gostinho* de que existem inúmeras teses jurídicas que não são compostas de fatos, mas de ideias sobre ideias; discussões *acadêmicas* diriam os autores dos demais ramos do direito. Entretanto, a Câmara Superior não é palco para debate de ideias sobre ideias, nossa preocupação é com o norte da bússola e não com a agulha. A tese jurídica é composta de fatos e de direito incidente sobre estes fatos.

2.2.2. Descendo mais uma camada, encontramos dentro deste conceito amplo de tese jurídica tanto a similitude fática, quanto a divergência de interpretação normativa. Pode-se dizer, sem qualquer sombra de dúvida que se dois casos concretos gizam acerca de fatos parecidos em que foi dada interpretação jurídica distinta há distinção de tese jurídica. Desta forma, não se deve confundir as camadas; não se mistura gênero com espécie, insisto, se há similitude fática e interpretação normativa distinta, há divergência de tese jurídica.

2.2.3. Por serem espécie de um mesmo gênero, é absolutamente natural que similitude fática e interpretação normativa, por vezes, se confundam. Inclusive, se observarmos determinadas características os conceitos parecerão idênticos – assim como é idêntico a todos os mamíferos possuírem pelos no corpo e glândulas mamárias. Contudo, não deve ser uma preocupação do jurista identificar os conceitos somente pela parte em que não são (ou não pareçam ser) idênticos a nada – seria o mesmo que retirar da condição imanente de ser humano o fato de ter pelos e glândulas mamárias, tal como um gato ou um cachorro. Assim, o conceito de similitude fática é composto inclusive com aquilo em que é idêntico ao conceito de interpretação normativa – e vice-versa.

2.2.4. Assim, para este relator, similitude fática quer dizer identidade de elementos sensíveis que preenchem a hipótese a incidir sob o caso concreto, identidade de fato jurígeno sem quaisquer acidentes. Caso a hipótese normativa, descontada a zona de penumbra, ilumine a mesma realidade fática, estamos ante casos que guardam similitude fática. De outro lado, interpretação normativa não quer dizer (ao menos sempre) o mesmo artigo de Lei (como uma identidade tópica e geográfica de interpretação), porém o significado da legislação enquanto parte do arcabouço jurídico, o resultado do exercício de hermenêutica, e não o objeto deste – e

que, com absoluta certeza, perde qualquer significado para esta Turma caso não tenha contato com o mundo dos fatos.

2.2.5. Fixados, portanto, os conceitos utilizados para este relator para conhecer ou não os recursos especiais interpostos e encerrada a meditação compartilhada.

2.2.6. Acerca do primeiro tema do recurso da **Contribuinte** que nos chega para decisão, a interpretação normativa distinta tem como ponto de foco o alcance do conceito de insumos das contribuições não cumulativas. Enquanto os paradigmas adotaram (em consonância com o decidido pelo STJ em repetitivo) conceito que abarca despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo, no recorrido, o então relator fixou o conceito de insumos levando em consideração somente as despesas essenciais e necessárias a realização do processo produtivo:

Recorrido:

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Acórdão Paradigma nº 9303-008.216

Ementa:

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.”

Acórdão Paradigma nº 9303-008.257

Ementa:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerandose a

imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

2.2.6.1. Também há similitude de fato jurígeno, em ambos os casos debatem-se se determinadas despesas podem ser consideradas insumos das contribuições não cumulativas (como a divergência de interpretação normativa é ampla, nada mais natural de que o fato jurígeno igualmente sê-lo). De mais a mais, embora este relator já considere demonstrada **para este caso** a similitude de fato jurígeno, um dos paradigmas é exatamente a mesma **Contribuinte**, a Sadia S/A.

2.2.7. O Acórdão recorrido nega créditos para o que chama de despesas aduaneiras de desembaraço de importação. A **Contribuinte** vai algo mais além em seu voluntário e aponta que entre as despesas glosadas estão as com armazenagem, vistoria de contêiner, despachante e frete (além das despesas citadas, também foram glosadas as despesas com desova, fumigação e taxa de liberação, conforma planilha de fls. 2955). Desta forma, dois podem ser os caminhos a trilhar, primeiro: fixar o debate fático-jurídico (ou a tese, como queiram) na possibilidade irrestrita de concessão de créditos para despesas aduaneiras de desembaraço aduaneiro de importação; segundo: fixar o debate fático-jurídico nas despesas específicas que compõe a glosa.

2.2.7.1. Bem, o paradigma 3201-003.170 não concedeu créditos com despesas aduaneiras *in totum*, por sinal, negou a possibilidade de creditamento para despesas com despachante aduaneiro. Em verdade, o que o Acórdão recorrido chama de despesas aduaneiras (como gênero) o paradigma chama de despesas com desestiva e nela inclui os dispêndios com descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada:

Crédito calculados sobre desestiva

Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, **na importação**.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Divirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceitase o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.

Não obstante, despesas com despachantes são eminentemente administrativas, relacionadas à obrigações contábeis/fiscais, e portanto, não geram direito a crédito.

2.2.7.2. Do acima, já resta dito que há divergência de interpretação normativa entre o Paradigma 3201-003.170 e o Recorrido, somente no tema armazenagem de importação. Em ambos os casos debate-se se o serviço de armazenagem (único que passou pelo crivo da similitude fática) é insumo nos termos do artigo 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

2.2.8. Como no item anterior, a **Contribuinte** pleiteou créditos para uma ampla gama de produtos nomeando-os de Materiais e Equipamentos. O Acórdão Recorrido afastou-se da divisão da **Contribuinte**, negando o crédito para despesas com lâmpadas, reatores, fusíveis,

correias, rolamentos, mangueiras, bomba, estator para bomba, caldeira de giração vapor alta pressão e sistema de tratamento térmico consistor. Após juízo de prelibação inaugural, restaram para análise desta Turma as despesas com lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras utilizados em máquinas e equipamentos, posto que, nos termos das decisões sobre o tema que antecederam o presente julgado, também foram objeto do paradigmas, o que é absolutamente correto, conforme dispositivos:

Acórdão 3201-005.323

Acordam os membros do colegiado, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, suprimindo as omissões apontadas, para: a) por maioria de votos, afastar a glosa e reconhecer o direito de crédito em relação aos itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e, também, os indicados pela própria Recorrente, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante; vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva por entender que os itens relacionados não foram devidamente identificados no Laudo, como integrados ao processo produtivo; e b) por unanimidade de votos, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, reconhecer o direito ao crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumos.

Acórdão 9303-005.526

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, no mérito do recurso fazendário, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, apenas para permitir o crédito sobre as aquisições dos seguintes materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento também para o item relacionado à conservação e limpeza.

2.2.8.1. *In casu*, também há divergência de interpretação acerca da mesma norma: enquanto no recorrido a glosa dos créditos foi mantida por se entender que os bens em análise compõe o ativo imobilizado e, como tal, podem ser concedidos créditos somente da depreciação, nos paradigmas os créditos foram concedidos para estes bens, igualmente utilizados em máquinas e equipamentos, como insumos, sem maiores meditações acerca da forma de creditamento.

2.2.9. Por todo o exposto, conheço em parte do Recurso Especial interposto pela **Contribuinte**, nos temas conceito de insumos das contribuições, armazenagem na importação e lâmpadas, fusíveis, correias, rolamentos e mangueiras utilizados em máquinas e equipamentos.

2.2.10. Indo ao Recurso da **Fazenda Nacional**, como já descrito o então relator do Acórdão recorrido fixou o conceito de insumos levando em consideração somente as despesas essenciais e necessárias a realização do processo produtivo. Já o paradigma 9303002.659 destaca que são duas as balizas para se aferir se determinada despesa é ou não um insumo das contribuições: o bem ou o serviço “*é utilizado no processo produtivo, nem antes nem depois, e consome-se em um único ciclo produtivo*”. Desta feita há similitude fática (em ambos os casos se

discute acerca da possibilidade de creditamento das contribuições) e divergência de interpretação normativa acerca destes fatos.

2.2.11. De igual modo temos que há similitude fática entre o Acórdão Recorrido e os paradigmas 9303-006.107 e 3801-001.367 no tema pallets. Em todos os casos os pallets são alegadamente utilizados por razões sanitárias, inclusive, o paradigma 9303-006.107 tem como recorrente a ora **Contribuinte**. A interpretação divergente exsurge da leitura dos votos: enquanto no Acórdão recorrido o crédito foi concedido por entender que a despesa era relevante por razões legais e para evitar o contato do alimento com sujidades, nos paradigmas o crédito foi negado, posto que a despesas (no entender dos ilustres relatores) encontravam-se fora do processo produtivo.

2.2.12. No caso em tela a **Contribuinte** pleiteou créditos referentes as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, ou seja, em outras áreas que não o processo produtivo, nos termos do artigo 3º inciso IV das Leis 10.637/02 e 10.833/03. No paradigma 3201-002.094 os créditos com máquinas e equipamentos não utilizados no processo produtivo da **Contribuinte** são negados, porém, vez que este não se enquadram como insumos:

Das Despesas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Conforme se depreende da decisão recorrida, foram reconhecidos os créditos relativos às empilhadeiras, por expressa previsão legal, porém, mantidas as glosas referentes à locação de máquinas de café e veículos.

Embora no recurso voluntário, a Recorrente insurja-se contra a glosa das empilhadeiras, é certo que estes foram reconhecidos.

Não obstante, com relação aos demais créditos sob essa rubrica, fogem ao conceito de "insumo", premissa do presente voto, por não se demonstrar essas despesas estarem atreladas ao processo produtivo da empresa

2.2.12.1. Já o paradigma 9303-005.286 trata de concessão de créditos para aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da então recorrente (embora exista no acórdão alguma confusão conceitual entre processo produtivo e atividade da empresa). Ademais, no paradigma os créditos são concedidos na íntegra com fulcro no artigo 3º inciso IV das Leis 10.833/03 e 10.637/02 – fato que nos leva ao não conhecimento definitivo do recurso neste tópico:

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Dessa forma, para fins de se elucidar, importante recordar que o sujeito passivo é pessoa jurídica que tem como objeto social objeto social o aproveitamento de recursos minerais a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas de bens minerais, tais como metais preciosos (especialmente ouro e prata), metais básicos (especialmente zinco, cobre e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subordinados, sem a manutenção, temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede, podendo desenvolver estas atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios, a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, a participação em outras

sociedades comerciais ou civis, como sócia, acionistas ou quotistas, importação de EPI – Equipamento de Proteção Individual.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, entendo que não há como se obter a extração de minério sem **a extração concomitante de rejeitos**, pois é, visivelmente, parte do mesmo procedimento – tal como o relator do acórdão recorrido. **Inclusive o combustível utilizado para a retirada do estéril para se chegar a extração do ouro.**

O que, por conseguinte, sendo **a atividade de remoção de resíduos/rejeitos etapa da atividade de exploração mineral**, devem ser reconhecidos os créditos de PIS/COFINS relacionados também com essa etapa de remoção. **Parte do rejeito e da água** utilizada no processo de inertização e na barragem volta às atividades efetivas da mineração – tratase inegavelmente de processo de produção.

No que tange à **locação de máquinas e equipamentos para transporte, escavação e carga de rejeitos**, por se tratar de etapa inerente à atividade da empresa, é de se dar o crédito da contribuição, com fulcro no inciso IV, do art. 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02

: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]”

IV Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]”

2.2.13. Não resta clara da leitura dos autos exatamente quais os serviços compõe a rubrica operador logístico. Não há menção a esta rubrica na Informação Fiscal ou no despacho decisório e a **Contribuinte** trata em sua impugnação como serviços de carga e descarga na operação de venda:

(iv) Serviços Realizados por “Operador Logístico”

185. Da análise da planilha “NF Glosadas – Não Representam Aquisições de Insumo”, anexas aos despachos decisórios, verifica-se que a D. DRJ manteve as glosas feitas pelas Autoridades Fiscais de diversos serviços relacionados à movimentação das mercadorias da Recorrente (cargas e descargas, movimentação saída, por exemplo).

186. Com efeito, a movimentação das mercadorias da Recorrente é inerente à sua atividade, pela impossibilidade de comercialização de seus produtos na ausência de tais serviços, que são intrinsecamente relacionados à armazenagem e ao frete das mercadorias produzidas pela Recorrente. Ora, sem os serviços de cargas e descarga seria impossível à Recorrente efetuar a venda de suas mercadorias.

187. Inclusive, importa mencionar que o E. CARF já considerou que essa diversidade de serviços relacionados à movimentação de mercadorias e ao frete deve ser tratada em conjunto e, consequentemente, o direito ao crédito ser a eles estendidos. Confira-se:

2.2.13.1. O Acórdão recorrido concede créditos para tais despesas por entender serem essenciais ao processo produtivo da **Contribuinte** também sem fixar exatamente o que

elas são (assim como antes fez a DRJ, diga-se). Todavia, o Paradigma 9303-006.107, também trata de despesas com operador logístico, e dispõe que compõe estas despesas os serviços de movimentação de entrada e saída de mercadorias, negando o crédito por entender tratarem-se de despesas conexas à atividade da então recorrente (a mesma **Contribuinte**, diga-se).

2.2.13.2. Apenas um rápido parêntesis, embora desnecessário. A **Contribuinte** alega que o recurso especial da **Fazenda Nacional** no tema Operador Logístico não foi recebido, conforme trecho do despacho de agravo que cita:

Como dito, no despacho do Presidente da Câmara consta que o recurso teve seguimento em relação a parte da matéria (2) e à integralidade das matérias 5) e (6). No que tange à matéria (2), deu-se seguimento com respeito a três de seus desdobramentos (2A), (2B) e (2C), negando-lhe com respeito aos (2D) e (2E).

Nada há no agravo, entretanto, para contestar os itens 2E e 4. Sobre elas, a negativa se torna definitiva, o que impede, desde já, o atendimento do pedido final do agravo, redigido nestes termos:

2.2.13.2.1. Equivocam-se a decisão de Agravo e a **Contribuinte**. A **Fazenda Nacional** não apresentou razões para modificar o conhecimento do recurso no tema operador logístico, posto que, neste tema, foi admitido o uniformizador:

A decisão recorrida entendeu que as movimentações de carga tanto de produtos acabados e em elaboração são atividades intrínsecas às atividades fabris, e que os custos referentes a essas atividades de movimentação de carga e produtos acabados, mesmo quando realizados por terceiros, desde que pessoas jurídicas, são despesas referentes ao processo produtivo e aptas a gerar créditos na apuração das contribuições não cumulativas. (...)

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não evidente divergência jurisprudencial, já que ambos analisaram o processo produtivo do mesmo contribuinte e decidiram em sentido diametralmente oposto quanto à possibilidade de creditamento sobre as despesas com operador logístico há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência argüida.

Dissídio comprovado.

3 Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inc. III, do Anexo II do RI-CARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação às divergências quanto:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA
-------------	---------

25

Processo nº 11516.724153/2013-85
Despacho n.º 3300-S/Nº

S3-C3T0
Fl. 19.945

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA
2.	Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos específicos com: A) Uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, materiais de uso pessoal B) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização C) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção
5.	Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com operador logístico
6.	Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre fretes

2.1.14. Portanto, deixo de conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional no tema aluguel de máquinas e equipamentos, mantendo o despacho de admissibilidade nas demais matérias objeto de não resignação.

2.2. Para justificar o creditamento a **Contribuinte** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito contábil de custos de produção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (valores necessários ao exercício da atividade empresarial); embora argumente que fixa o conceito como essencial e relevante ao processo produtivo.

2.2.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Contribuinte**, a Turma Ordinária aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo que a despesas seja essencial ou necessária ao processo produtivo.

2.2.2. Em verdade, a tese da **Contribuinte** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

2.2.3. Já a tese esposada pela Turma Ordinária encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminentíssimo Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

2.2.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.2.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições, esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.2.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a admissão de creditamento de serviços como insumos é *“prova cabal de que o conceito de ‘utilização como insumo’ não tem por critério referencial o objeto físico”* (GRECO).

2.2.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

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

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

2.2.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito.

2.2.7. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonismo), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos antes ou após o produto iniciar-se ou restar acabado (pronto) são anteriores ou posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é anterior ou posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre antes ou após algo não pode ser essencial, imanente a este algo.

2.2.8. Desta feita, se a despesa ocorre antes ou após o processo produtivo somente cabe a concessão do crédito se esta despesa demonstrar-se relevante ao processo produtivo (embora existam despesas relevantes também no curso do processo produtivo, diga-se). Relevantes são as despesas que afetam a qualidade do produto ou do processo produtivo, são despesas que *“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, seja por imposição legal”* (repetitivo, acima).

2.2.8.1. Da dicção acima já se nota que relevância em absolutamente nada guarda relação com atividade empresarial (como pretende a **Contribuinte**). Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Atividade empresarial é o conjunto de ações necessárias à sobrevivência da empresa. O legislador conhece (e reconhece) bem a diferença ao permitir créditos dos insumos utilizados no processo produtivo e de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos *utilizados nas atividades da empresa*.

2.3. Fixado os conceitos, pretende a **Contribuinte** créditos decorrentes de despesas com **ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO**. Explicando, (mais para a **Recorrente**, talvez) após o navio atracar no porto a mercadoria importada, geralmente em contêiner, é descarregada em um pátio no *lombo* de um caminhão. Este caminhão dirige-se obrigatoriamente a um armazém alfandegado e é somente após a mercadoria entrar neste armazém (momento conhecido como presença de carga) que é permitido o início do despacho aduaneiro (ao final do qual, a mercadoria será entregue para a **Contribuinte**). Os armazéns alfandegados - em contraponto pelo recebimento e guarda das mercadorias – exigem um valor, uma contraprestação pecuniária, conhecida como primeiro período de armazenagem.

2.3.1. Portanto, por obrigação legal de armazenagem das mercadorias importadas (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo; sem esta despesa a mercadoria importada não chega ao processo produtivo, invalidando-o.

2.3.2. O **MATERIAL DE EMBALAGEM** não guarda qualquer especificidade quanto aos demais insumos para efeitos das contribuições: essenciais ou relevantes ao processo produtivo, insumos são, caso contrário, não. No caso, como bem constata o Conselheiro Winderley (relator do Acórdão recorrido), os **PALLETS** são utilizados por obrigações de ordem sanitária e para evitar o contato do alimento a ser transportado com o solo, logo, insumo é. No ensejo, também devem ser mantidos os créditos nas aquisições de **UNIFORMES, VESTUÁRIOS, EPI E MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO** todas impostas por obrigação legal, na forma bem descrita pelo acórdão recorrido.

2.3.3. O **FRETE DE PRODUTO ACABADO** não é frete de venda, nem na operação de venda, para que o frete de produto acabado pudesse se considerar frete na operação de venda, a mercadoria transportada deve ser vendida em momento anterior ao embarque. O frete de produto acabado ocorre (obviamente) após o encerramento do processo produtivo, logo, não pode ser considerado essencial ao processo produtivo. Desta forma, só é possível a concessão de crédito ao frete de produto acabado se este se mostrar relevante ao processo produtivo ou ao produto. Contudo, o debate no presente caso centra-se na possibilidade de creditamento de fretes de produto acabado como frete de venda, conceitos díspares, como já se anunciou.

2.3.4. O debate em torno da concessão de créditos para **LÂMPADAS, FUSÍVEIS, CORREIAS, ROLAMENTOS E MANGUEIRAS**, em verdade, é um debate acerca da possibilidade de concessão de créditos a título de insumos para bens empregados no ativo imobilizado. É dizer, sem sombra de dúvida os bens apontados pela **Contribuinte** são essenciais ao processo produtivo, porém também é absolutamente correto afirmar que estes bens são empregados em máquinas e equipamentos.

2.3.4.1. O artigo 301 do RIR é claro ao determinar a ativação dos bens ou serviços aplicados em ativos com valor superior a R\$ 326,01 ou que aumentem a vida útil do ativo em mais de um ano. Preenchido um ou outro requisito não é possível a concessão de crédito para o item a título de insumos, porém somente como encargos de depreciação.

2.3.4.2. Não há qualquer prova nos autos acerca do aumento de vida útil do maquinário e, não foi solicitado qualquer esclarecimento para a **Contribuinte** neste tema, não resta preenchido a segunda condição de enquadramento de bens no ativo.

2.3.4.3. Da planilha de Notas Fiscais glosadas (fls. 2823) temos que nenhum dos fusíveis adquiridos pela **Contribuinte** ultrapassam o valor de R\$ 326,01 e somente parte dos demais itens o superam. Assim, deve ser revertida a glosa para aquisição de fusíveis, assim como para todas as aquisições de lâmpadas, correias, rolamentos e mangueiras que não ultrapassem o valor de R\$ 326,01.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Especial da **Contribuinte**, para, na parte conhecida dar parcial provimento revertendo a glosa de créditos para despesas do primeiro período de armazenagem de importação e para despesas na aquisição de fusíveis, assim como para todas as aquisições de lâmpadas, correias, rolamentos e mangueiras que não ultrapassem o valor de R\$ 326,01.

3.1. Também, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Especial da **Fazenda Nacional** e a ele dou parcial provimento para glosar os créditos de fretes de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto