



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000282/2009-91
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.655 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrentes PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não-cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO.

Bens classificáveis no ativo permanente, salvo prova em contrário, não se caracterizam como insumo, na acepção do inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep (art. 15, II), são passíveis de creditamento os gastos com frete na operação de venda, o que contempla o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

DESPESAS DE LOGÍSTICA NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Entregue o produto no local de embarque para exportação, descabe o creditamento sobre despesas de logística inerentes à sua armazenagem e remessa para o exterior.

COMPRAS DE PRODUTOS SUJEITOS À SAÍDA COM SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A suspensão obrigatória trazida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 não permite, por definição, que o comprador, em qualquer circunstância, se aproprie de créditos nestas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto à pallets, (ii) despesas aduaneiras de armazenagem, acordam por voto de qualidade em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento; (iii) quanto à frete de produtos acabados, acordam por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock, que lhe negaram provimento; (iv) quanto à compra sem suspensão na Nota Fiscal, acordam por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento e (v) quanto à aplicação de stretch, acordam por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente 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 Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2.781 a 2.797) e pelo contribuinte (fls. 2.911 a 2.965) contra o Acórdão nº 3403-003.053, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 2.747 a 2.778), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO.

O crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos.

Contra este Acórdão o contribuinte interpôs Embargos de Declaração (fls. 2.813 a 2.816), os quais foram rejeitados (fls. 2.900 a 2.905).

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, em Exame (fls. 2.799 a 2.802) e Reexame (fls. 2.803 e 2.804) de Admissibilidade, foi dado seguimento parcial, somente quanto à matéria “*direito de crédito das contribuições não-cumulativas sobre os custos de bens e serviços aplicados na remoção e tratamento de resíduos industriais*”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 2.817 a 2.845).

Ao seu Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 3.382 a 3.401), decisão contra a qual foi interposto Agravo (fls. 3.408 a 3.415), o qual foi rejeitado (fls. 3.418 a 3.422), mantendo a admissibilidade apenas da discussão referente às seguintes matérias (todas relativas à apropriação de créditos):

- “- Frete na transferência de produto acabado entre filiais;
- Venda (compra, na realidade) sem suspensão na nota fiscal;
- Pallets;
- Aplicação de stretch; e

- Despesas aduaneiras de armazenagem, apenas em relação a despesas de energia elétrica, monitoramento, pesagem, ova e desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres.”

A PGFN não apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** de ambos os Recursos Especiais, na parte admitida.

No **mérito**, como isto atinge três matérias sob discussão (as primeiras que abordarei), consigno logo que, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não seja possível, à vista da legislação posta, se chegar a um grau de determinação “cartesiano” – nas mais recentes decisões do STJ (mais especificamente no REsp n.º 1.221.170/PR), que levaram inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Analisemos agora, item a item, o que nos foi trazido à apreciação:

I) Recurso Especial da Fazenda Nacional (Bens e serviços aplicados na remoção e tratamento de resíduos industriais).

O citado Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 é expresso ao admitir o creditamento:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

(...)

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação

...

II) Recurso Especial do Contribuinte:

II.1) Pallets.

Pela clareza e completude, recorro ao Laudo (Relatório Técnico n.º 000.903/13) do Instituto Nacional de Tecnologia - INT (fls. 3.329 a 3.378) juntado pelo contribuinte ao seu Recurso Especial:

“15. No caso da BRF S.A., nas unidades visitadas, foi apurado que existem três tipos de paletes em uso sendo dois de madeira e outro em fibra-de-vidro. Nos casos das peças fabricadas em madeira há um tipo que é retornável (denominado PBR) e outro que é enviado para o cliente e descartado pelo mesmo (denominado "one way"), ambos utilizados sempre nas movimentações externas às linhas de produção. Já no ambiente interno, onde são utilizados para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora, há exigência do Serviço de Inspeção Federal - SIF para que sejam utilizados somente paletes de fibra-de-vidro devido a diversos aspectos dos quais podem ser destacadas a facilidade com a constante higienização desta ferramenta – diferentemente da madeira que dificulta a higienização por ser material fibroso e permeável, além de poder apresentar rachaduras na estrutura ocasionadas pela movimentação da carga – e a inexistência de cantos vivos e ausência de interfaces entre montagem de peças, que são acumuladores de bactérias e demais sujeiras que se depositariam naturalmente caso não fosse considerado este cuidado de higienização.”

Para os pallets utilizados no processo industrial, então, não haveria dúvida quanto ao direito ao crédito integral, isto se não classificáveis no ativo permanente, o que, sendo de plástico (de fácil “constante higienização”), é de se supor que o sejam, salvo prova em contrário.

Tanto que foi esta a razão do indeferimento na análise de Recurso Especial por esta Turma em Processo praticamente idêntico (n.º 16349.000274/2009-44, da mesma empresa, do mesmo trimestre-calendário, só que da Cofins, analisado no mesmo procedimento fiscal, conforme relatado às fls. 2.392) – Acórdão n.º 9303-007.781, de 11/12/2018, tendo como redator do Voto Vencedor, nesta parte, o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que nele consignou o seguinte:

“Ou seja, refoge da discussão a relevância e essencialidade dos gastos realizados com os pallets, o que importa é saber se eles são ou não elementos do ativo imobilizado e a falta da prova disso é o que deu norte ao acórdão, com o que concordo. Havendo indício de que seriam bens do ativo imobilizado e não se desincumbindo o sujeito passivo de

provar que não o eram, entendo que nessa matéria não deve ser provido o recurso especial de divergência da contribuinte.”

Tratando agora dos pallets de madeira, são utilizados somente para transporte (podendo até serem retornáveis – os chamados “PBR”), não havendo, portanto, direito ao crédito, pois representam um gasto posterior à finalização do processo produtivo.

É o que diz o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO ...

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 ...
b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas ...

II.2) Aplicação de stretch.

Novamente recorro ao Relatório Técnico nº 00.903/13 do INT:

“20. Os produtos alimentícios fabricados são acondicionados em embalagens unitárias que, por sua vez, são normalmente expostas em prateleiras para o consumidor. Para facilitar e viabilizar um transporte manual com maior eficiência nas lojas comerciais estas unidades são devidamente reunidas em quantidades que formarão um volume compatível com o esforço humano, de forma ergonomicamente aceitável, que são os quantitativos reunidos em três, seis, doze, vinte e quatro embalagens conforme o peso e volume de cada unidade de consumo. Para manter estes quantitativos reunidos é utilizado um filme plástico conhecido industrialmente como filme termoencolhível ("shrink") que é uma película de polietileno utilizada para envolver o produto fabricado, formando pacotes com quantidade de unidades pré-definida.

21. Estes pacotes serão arrumados e empilhados sobre o palete de maneira a se obter uma carga unitizada e estável durante o empilhamento e transporte dos paletes, desta vez com movimentação feita exclusivamente por empilhadeiras. Da mesma forma que se usa o filme "shrink" para agrupar as unidades de consumo, usa-se agora outro filme para agrupar os pacotes envolvendo-os com os paletes, garantindo a uniformidade na armazenagem e transporte até as filiais, centros de distribuição e clientes. Este material envoltório é conhecido como filme "stretch" que nada mais é do que uma película de polietileno utilizada para envolver cargas paletizadas, com várias voltas ao seu redor, para impedir o derramamento da mercadoria para fora da pilha. O revestimento da carga paletizada com o filme pode ser feito manualmente (baixa produção) ou por uma máquina que possui um braço rotativo, denominada envolvedora (produção automatizada). Os filmes insumados, nos dois casos, são sempre fornecidos na forma de bobinas.”

São assim, utilizados no processo final da etapa de produção, sendo ali consumidos.

II.3) Frete na transferência de produtos acabados entre filiais;

Apesar de ser observada de forma até recorrente nos julgamentos, esta discussão nenhuma relação tem com o conceito de insumos (do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 – “... *serviços, utilizados como insumo na ... produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”), mas sim com o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 –

também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme inciso II, do art. 15 –, que prevê o seguinte:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Já votei aqui diversas vezes no sentido de admitir este creditamento, pois é logisticamente mais que razoável – eu diria até necessário, que indústrias de porte (como, notoriamente, é o caso), que atuam em âmbito nacional, mantenham centros de distribuição (que podem ou não ser da mesma empresa), sendo assim, descabido, no meu entendimento, pressupor que o legislador visasse a atingir somente as vendas diretas ao consumidor final, tanto é que a lei não fala em frete “na venda”, mas sim “na operação de venda”.

Não é diferente – ainda que de forma implícita – a interpretação dada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO ...

(...)

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 (Nota de Rodapé 6) ...

(...)

Nota de Rodapé 6 : Aqui está em análise apenas a subsunção do item ao 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). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

II.4) Despesas aduaneiras de armazenagem, apenas em relação a despesas de energia elétrica, monitoramento, pesagem, ova e desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento e taxa de selagem de contêineres.

Como já vimos, a lei autoriza o creditamento relativo a “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda*”.

Isto compreende as operações até a descarga da mercadoria no local de embarque para o exterior (porto, aeroporto, ...). Para as que se sucedem, relativas à exportação, aqui contempladas, não há norma que dê amparo à apropriação de créditos.

II.5) Compra sem suspensão na Nota Fiscal.

Estamos aqui a tratar da suspensão obrigatória trazida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que, como bem se diz no Acórdão recorrido (fls. 2.771), é “*categórica*” ao dispor que “*A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda*”, não havendo, portanto, “*o caráter opcional imaginado pela recorrente*”.

Se a lei fala que sairão com suspensão (e não “*poderão sair*” com suspensão), não existe a faculdade de não sê-lo, propiciando o direito ao creditamento pelo comprador.

Não ignoro que soe “*estranha*” a instituição, pelo legislador, de hipóteses de suspensão obrigatória (seria, em princípio, sempre uma espécie de concessão por parte da

Administração), mas, ao longo do tempo, elas têm surgido, exemplificativamente, para: (i) instituir uma substituição tributária “ao contrário”, concentrando a arrecadação e a fiscalização na etapa final da cadeia, na qual figuram poucos contribuintes “de peso”, como no caso do regime automotivo do IPI; (ii) prevenir a aplicação de alíquotas de saída artificialmente majoradas, como nas saídas de aguardente; (iii) sabendo que as saídas dos compradores serão desoneradas, já diminuir o número de pedidos de ressarcimento/compensação por parte dos mesmos.

Mas, voltando ao que interessa concretamente à discussão, já atendeu a Turma *a quo* ao pedido, em caráter subsidiário, do contribuinte, “*quando for o caso*”, em se valer do crédito presumido, no percentual de 60 %, e isto não nos foi trazido à apreciação, havendo, portanto, que se manter o *decisum*, nos limites postos.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e por dar provimento parcial ao do contribuinte, para admitir o creditamento relativo ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, aplicação de stretch e pallets.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas