



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.722712/2016-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.173 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2019  
**Recorrente** NESTLE BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.**

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com serviços de frete e armazenagem entre estabelecimentos da recorrente, serviços de industrialização por encomenda, locação de empilhadeiras e equipamentos para embalagem, tratamento de resíduos, serviços de montagem elétrica, mecânica e hidráulica e colocação de motores, serviços de manutenção industrial e de reparo de vazamentos nas tubulações.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.**

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com serviços de frete e armazenagem entre estabelecimentos da recorrente, serviços de industrialização por encomenda, locação de empilhadeiras e equipamentos para embalagem, tratamento de resíduos, serviços de montagem elétrica, mecânica e hidráulica e colocação de motores, serviços de manutenção industrial e de reparo de vazamentos nas tubulações.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de COFINS, tendo em vista

não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso: 1) por unanimidade de votos: para manter a glosa efetuada pela fiscalização do frete e armazenagem de produtos nas operações de venda, assistência técnica, despesas com serviços de informática e elaboração de programas de computador; e reverter a glosa de serviços de industrialização por encomenda, despesas com locação de equipamentos para embalagem e empilhadeiras, tratamento de resíduos, serviço de montagem, manutenção e reparos, exceto conserto de paletes; 2) por voto de qualidade para manter a glosa da fiscalização no frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício), Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente) e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado). Ausente o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

## **Relatório**

Por bem resumir os fatos dos presentes autos, acolho e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ/POA em seu acórdão n. 10-63.758 (fls. 2145 a 2145), senão vejamos:

*“Trata o presente processo do procedimento fiscal de nº 08.1.65.00-2015-00796-7 realizado na empresa em epígrafe relativamente ao PIS e a Cofins do ano de 2012 objetivando avaliar a existência e a regularidade dos créditos apropriados pelo interessado. Tais verificações originaram os lançamentos constantes nesses autos, os*

*quais representam um crédito com multa e juros de R\$ 50.101.225,05, como se observa à fl. 610 (A Cofins correspondeu a R\$ 41.164.249,93 e o PIS a R\$ 8.936.975,12) O termo de início de fiscalização é datado de 12/08/2015 (fls. 5 a 7).*

*Foi solicitada ampla documentação e esclarecimentos do contribuinte a saber: arquivos com fornecedores, clientes, notas fiscais de serviço, controle de estoque, registro de inventário, insumos relacionados, cadastro de bens, tabela com a natureza das operações; declaração atestando a realidade dos fatos; folhas de pagamento contendo os segurados; esclarecimentos sobre quais serviços foram utilizados como insumos; ações judiciais; consultas feitas à Receita Federal; escrituração digital se for o caso; relação de todos os estabelecimentos da empresa; esclarecimentos e comprovação sobre a apropriação de créditos de serviços utilizados como insumos; explicações sobre diferenças encontradas os valores apresentados em planilhas e os valores declarados no SPED; entre outros.*

*Entre as ações judiciais, a NESTLÉ apresentou o mandado de segurança de nº 2008.61.00.002576-8, o qual objetivava se apropriar de créditos das contribuições relativamente a despesas de frete e de armazenagem nas transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos (fls. 317 a 371).*

*Destaque-se que existem ainda juntados a esse processo arquivos não-pagináveis a seguir descritos: serviços de transportes sem tributação do ICMS; notas fiscais de serviços de fornecedores; notas fiscais do processo de industrialização; DANFES (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica); relação do SPED com mês de emissão da nota fiscal, CFOP, descrição, CNPJ, nome do participante e base de cálculo da contribuição; glosa dos serviços utilizados como insumos; entre outros.*

*Com base em todos esses elementos foi formalizado o Termo de Verificação Fiscal das fls. 570 a 591, onde é narrado que foram constatadas a apropriação de despesas que não geravam direito a crédito das contribuições, sendo procedidas as respectivas glosas das mesmas. As glosas de tais valores acabaram originando os lançamentos de PIS e de Cofins.*

*Podemos resumir as conclusões da fiscalização no sentido de que os seguintes serviços não se enquadrariam como insumos: serviços de distribuição varejista RCA RC DISTR, serviços de armazenagem e logística, serviços de assessoria técnica de produtores de leite, serviços de informática e de elaboração de programas (softwares) e serviços de tratamento e descarte de lixo, aluguéis de máquinas e equipamentos e aquisição de insumos e embalagens.*

*No tocante ao serviço de industrialização por encomenda constatou-se que não se tratavam na verdade de serviços de industrialização.*

*A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em 19/12/2016 (fls. 613 e 615). De acordo com o termo de solicitação de juntada de 13/01/2017 (fl. 617), o contribuinte apresentou impugnação às fls. 618 a 670, iniciando por dizer ser tempestiva sua contestação e narrando os fatos acontecidos durante o procedimento fiscalizatório, para em seguida trazer em síntese as seguintes ponderações:*

*- QUE o conceito de insumo previsto na legislação do IPI não pode ser aplicado na apuração de créditos do PIS e da Cofins. Para essas contribuições se aplicaria o método subtrativo indireto (base contra base). Cita acórdãos do CARF. O conceito de insumo que mais se adequaria as contribuições é aquele que esteja atrelado à noção de custo de produção, ou seja, todo tipo de custo, despesas e encargos incorridos para gerar receitas que determinam a base de cálculo.*

*- QUE o TRF da 4ª Região também teria consolidado entendimento que o conceito de insumo para o PIS e para a Cofins deveria se aproximar daquele adotado pela legislação do IRPJ. O próprio STJ estaria se amparando nos critérios de necessidade e de essencialidade dos bens adquiridos e serviços tomados para determinar o conceito de insumo.*

*- QUE dos créditos aproveitados pelo impugnante e que foram enquadrados como indevidos, estariam serviços que se tratariam de custos de produção cuja legislação permitiria o desconto de créditos.*

*- QUE os créditos de energia elétrica da empresa ELEKTRO, classificados pela NESTLE como serviços de armazenagem e logística (SERV FRETE) foram glosados, mas que se trataria de um lapso da empresa que não desconfiguraria o seu direito.*

- *QUE os créditos rejeitados com locação de máquinas e de equipamentos e com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, devem ser considerados como corretos, ainda que a NESTLE tenha enquadrado incorretamente determinados custos como serviços.*
  - *QUE ocorreram glosas indevidas de serviços que são insumos para a atividade exercida pela NESTLE. Estariam entre esses, alguns créditos que decorrem de serviços admitidos quando da interpretação literal da legislação. Seriam todos essenciais ao desenvolvimento de sua atividade.*
  - *QUE sobre os serviços de frete, armazenagem e logística cita os contratos com as empresas que fornecem esses serviços, dizem que seria evidente que os mesmos seriam empregados em seu processo produtivo. Diz que a maior parte das glosas decorreram de custos de armazenagem e de fretes nas operações de venda. Diz ter apresentado documentação probatória para aproximadamente 73 % dos créditos apropriados e que a fiscalização não indicou que teria ocorrido ausência de respaldo documental. Novamente cita decisões administrativas e judiciais. Entende, ainda, que os fretes contratados para promover a transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos também lhe daria direito a crédito.*
  - *QUE sobre as despesas com serviços de industrialização por encomenda, estas se tratariam da remessa de insumos e de materiais de embalagem para terceiros. Seria absolutamente correto considerar que os valores pagos àqueles que realizam industrialização por encomenda de seus produtos gerariam direito a créditos de PIS e de Cofins. A justificativa da fiscalização de que seriam apenas de remessa (e não de industrialização) de insumos, embalagens e produtos acabados não foi devidamente aprofundada. Diz que os CFOPs nas planilhas apresentadas demonstrariam isso.*
  - *QUE das despesas com aluguéis de máquinas e de equipamentos, os quais diziam respeito a empilhadeiras utilizadas na movimentação dentro da fábrica, assim como também a máquinas e equipamentos utilizados no fechamento de embalagens. Entende ser evidente o seu direito a crédito quanto a esses itens.*
  - *QUE das despesas com serviços relacionados à limpeza, descarte de lixo e tratamento de resíduos entende serem essas essenciais para sua atividade, visto estar sujeito a normas rígidas de higiene e de limpeza. Além do mais, diz se utilizar de diversos produtos químicos durante a sua fabricação, sendo exigido o tratamento dos efluentes e do lixo resultante do processo.*
  - *QUE sobre as despesas com serviços de assistência técnica, montagem, manutenção e reparos aponta que tais serviços são imprescindíveis para a sua atividade, pois permitem a conservação e o bom funcionamento das máquinas e dos equipamentos utilizados no processo produtivo. Cita soluções de consulta e acórdãos do CARF.*
  - *QUE sobre as despesas de análises técnicas, perícias e de laboratório, novamente enquadra as mesmas como essenciais ao seu processo produtivo.*
  - *QUE das despesas com envasamento e empacotamento de leite, as quais defende participarem do seu processo produtivo.*
  - *QUE a respeito das despesas com serviços de elaboração de programas de software e suporte técnico em informática argumenta que nos dias atuais essas são essenciais a rotina das empresas. Cita solução de consulta.*
  - *QUE solicita a realização de diligência para ter a oportunidade de prestar as informações necessárias para comprovar a origem e a substância dos créditos glosados. Nesse sentido apresenta os quesitos das fls. 668 e 669, assim como também indica assistente técnico.*
- POR FIM, entende ter demonstrado a improcedência da exigência fiscal. No que se refere ao conceito de insumo diz ter demonstrado que não se aplica a sistemática do IPI, conforme jurisprudência pacífica do CARF, STJ e TRF da 4ª Região. Fala ter direito a aproveitar créditos nas aquisições de bens e de serviços empregados direta ou indiretamente na sua atividade industrial e comercial, por serem elementos que compõem seu custo de produção, devendo serem tratados como insumos.*
- Pleiteia a conversão desse julgamento em diligência para que tenha a oportunidade de prestar as informações necessárias para comprovar utilização dos serviços tomados na sua atividade operacional, de tal sorte a permitir o correto julgamento da lide, o qual aponta que levaria ao cancelamento do crédito tributário.*

*Requer, ainda, que seja dado integral provimento a sua impugnação, para ser julgado improcedente o lançamento tributário aqui consignado, com o consequente cancelamento integral dos créditos de PIS e de Cofins e da multa correlata, assim como dos juros moratórios.*

*Finalmente, protesta pela juntada posterior de documentos adicionais, indicando o endereço do escritório de advocacia para o recebimento de intimações relativas a esse processo administrativo.*

*Esse processo foi então encaminhado para julgamento, tendo a 2ª Turma da DRJ/POA, em 18/05/2017, determinado o seu retorno para a realização de diligência, de acordo com a Resolução de nº 10-000.988 (fls. 1.066 a 1.072).*

*Depreendeu-se em tal julgamento a necessidade de maiores esclarecimentos quanto às seguintes glosas: a) despesas com locação e manutenção de máquinas e de equipamentos; b) despesas com serviços de industrialização por encomenda.*

*Após a realização da diligência deveria ser cientificado o contribuinte para que o mesmo, caso entendesse necessário, viesse a se manifestar sobre a mesma.*

*O contribuinte foi então devidamente intimado pela fiscalização a prestar esclarecimentos e apresentar os documentos comprobatórios solicitados.*

*O Relatório Final da diligência datado de 14/06/2018 se encontra às fls. 1.890 a 1.902. A conclusão em linhas gerais, de acordo com as explicações e documentos trazidos pela NESTLÉ, foi de que não haveriam fatos novos que pudessem alterar o lançamento do crédito tributário.*

*Em 24/09/2018, o contribuinte encaminhou “petição” às fls. 1.243 a 1.249 manifestando-se sobre a diligência realizada.*

*Primeiramente afirma que não ocorreram glosas de despesas com locações de máquinas e equipamentos, pois tais valores teriam sido integralmente confirmados pela fiscalização. Na continuação, porém, diz que teriam sido glosados “serviços de locação de máquinas e equipamentos”, e requer a realização de nova diligência para verificação desse item.*

*Em segundo lugar, no tocante aos serviços de industrialização por encomenda, entende ter comprovado a efetividade dos mesmos, expressando não concordância com a conclusão da diligência realizada.*

*Por fim, faz os seguintes requerimentos: a) a realização de nova diligência para verificação das glosas de “locação e manutenção de máquinas e equipamentos” (parágrafo 32 de sua petição); b) a possibilidade de apresentação de novas provas no tocante aos serviços de industrialização por encomenda, caso se entenda que os documentos apresentados não sejam suficientes (parágrafo 33 de sua petição); c) a retificação do Auto de Infração diante da comprovação das exclusões que levaram à retificação da EFD, de acordo com documentos apresentados após a diligência (parágrafo 34 de sua petição).*

*É o relatório.”*

Diante das razões apresentadas pela empresa em sede de impugnação fiscal (fls. 618 a 670) e das conclusões veiculadas no Relatório Final de Diligência (fls. 1890 a 1902), sobreveio acórdão da DRJ/POA em 09/01/2019 (fls.2140 a 2161) julgando parcialmente procedente o pedido da impugnante, nos termos da ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

*CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.*

*LIQUIDEZ E CERTEZA. A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou a prova refira-se a fato superveniente.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

*CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.*

*LIQUIDEZ E CERTEZA. A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou a prova refira-se a fato superveniente.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Os créditos concedidos pela DRJ/POA em seu acórdão estão resumidos na tabela abaixo, elaborada pelo próprio relator do acórdão e juntada ao final do voto:

| <b>RUBRICA</b>                 | <b>PIS</b>        | <b>COFINS</b>     |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| Energia Elétrica               | 19.730,58         | 90.880,25         |
| Serviços de Limpeza            | 6.542,58          | 30.135,27         |
| Assistência Técnica (Produção) | 158.992,33        | 732.323,14        |
| Montagem (Produção)            | 17.853,48         | 82.233,79         |
| Manutenção (Produção)          | 7.251,83          | 33.401,77         |
| Reparos (Produção)             | 16,17             | 74,48             |
| Serviços de Laboratório        | 39,07             | 179,99            |
| Perícias e Análises Técnicas   | 33,67             | 155,04            |
| Serviços de Análises Técnicas  | 1.798,36          | 8.283,47          |
| <b>TOTAL</b>                   | <b>212.258,07</b> | <b>977.667,20</b> |

Com efeito, os valores lançados, cancelados e mantidos a título de PIS e COFINS do auto de infração em discussão foram consolidados após o acórdão da DRJ/POA da seguinte forma:

| MÊS        | PIS APURADO         | PIS CANCELADO     | PIS MANTIDO         | COFINS APURADA       | COFINS CANCELADA  | COFINS MANTIDA       |
|------------|---------------------|-------------------|---------------------|----------------------|-------------------|----------------------|
| JAN        | 1.790,06            | 620,10            | 1.169,96            | 8.245,13             | 2.856,23          | 5.388,90             |
| FEV        | 269.173,14          | 22.261,47         | 246.911,67          | 1.239.827,82         | 102.536,65        | 1.137.291,17         |
| MAR        | 337.877,74          | 11.826,51         | 326.051,23          | 1.556.285,38         | 54.472,67         | 1.501.812,71         |
| ABR        | 400.549,09          | 16.726,52         | 383.822,57          | 1.844.953,40         | 77.043,03         | 1.767.910,37         |
| MAI        | 356.969,32          | 16.581,36         | 340.387,96          | 1.644.222,35         | 76.374,47         | 1.567.847,88         |
| JUN        | 334.005,01          | 12.428,43         | 321.576,58          | 1.538.447,34         | 57.245,02         | 1.481.202,32         |
| JUL        | 406.627,33          | 13.091,73         | 393.535,60          | 1.872.950,15         | 60.300,39         | 1.812.649,76         |
| AGO        | 602.950,85          | 26.027,82         | 576.923,03          | 2.777.228,16         | 119.885,54        | 2.657.342,62         |
| SET        | 197.497,99          | 15.608,02         | 181.889,97          | 909.687,73           | 71.890,87         | 837.796,86           |
| OUT        | 369.533,66          | 22.334,94         | 347.198,72          | 1.702.094,44         | 102.875,32        | 1.599.219,12         |
| NOV        | 365.967,65          | 11.665,77         | 354.301,88          | 1.685.669,17         | 53.733,26         | 1.631.935,91         |
| DEZ        | 396.293,81          | 43.085,40         | 353.208,41          | 1.825.353,32         | 198.453,75        | 1.626.899,57         |
| <b>TOT</b> | <b>4.039.235,65</b> | <b>212.258,07</b> | <b>3.826.977,58</b> | <b>18.604.964,39</b> | <b>977.667,20</b> | <b>17.627.297,19</b> |

Irresignada, a empresa apresentou Recurso Voluntário (fls. 2174 a 2202) repisando os argumentos trazidos em sede de impugnação fiscal e na manifestação ao termo de encerramento de diligência, enfatizando que:

- (a) A manutenção das glosas pela DRJ/POA se deu em razão de divergência de interpretação do conceito de insumo adotado pela RFB e não por ausência de documentos fiscais para lastrear os créditos que foram aproveitados, havendo sido apresentada ampla gama probatória confirmando o direito da recorrente ao crédito;
- (b) A interpretação da recorrente sobre os insumos passíveis de creditamento está em linha como conceito adotado pelo STJ, tendo o mesmo sido pacificado após o lançamento, motivo pelo qual as premissas que amparam o auto de infração devem ser revistas;
- (c) Sob o argumento de que fretes e armazenagem de produtos acabados entre estabelecimentos não estão sujeitos a crédito, houve glosa indiscriminada por parte da fiscalização, levando a exclusão do direito a crédito de serviços de frete, armazenagem e logística tomados pela requerente mesmo quando se tratavam de insumos à produção;
- (d) A Fiscalização realizou interpretação equivocada sobre a natureza dos serviços de industrialização por encomenda, não sendo estas remessas de insumos, embalagens e produtos acabados, mas sim, despesas com serviços de industrialização em si que, por sua natureza, devem gerar créditos de PIS e COFINS, já que se referem a despesas essenciais relacionadas diretamente à produção – o que resta devidamente demonstrado e apurado nos autos por meio de planilhas, NFs e contratos;

- (e) A questão do envasamento/empacotamento de leite, processo relacionado à industrialização por encomenda foram sumariamente ignoradas pela autoridade de piso apenas pelo fato de que na planilha CÓPIA DE RELATÓRIO\_ DACON\_ FISCO\_ ATUAL o serviço foi descrito como “IDEAL LEITE EM PÓ BIG BAG” ao invés de “industrialização por encomenda do IDEAL LEITE EM PÓ BIG BAG”, o que jamais poderia ser considerado motivo suficiente para a rejeição do crédito apropriado com base nos custos incorridos com a contratação de serviços para industrialização por encomenda, principalmente diante da apresentação de NFs e contratos que demonstram as despesas incorridas e sua natureza;
- (f) Diferentemente do que foi constatado na decisão de piso, a Recorrente comprovou a locação de empilhadeiras utilizadas na movimentação de insumos dentro da fábrica e de máquinas e equipamentos utilizados no fechamento de embalagens, de modo que restou demonstrado o direto a crédito quanto a estas despesas;
- (g) No que se refere ao tratamento de resíduos, o mesmo é realizado em cumprimento a disposto legal estabelecido na Resolução CONAMA n. 430/2011, motivo pelo qual estas despesas preenchem todos os requisitos para o referido creditamento;
- (h) A decisão de piso foi parcial na análise dos créditos referentes às despesas com serviços de assistência técnica, montagem, manutenção e reparos, uma vez que, utilizando-se dos critérios adotados, glosou sem motivação parte dos créditos indicados; e
- (i) Os investimentos com serviços de elaboração de programas de computador, suporte técnico em informática e implementação de sistema são essenciais à atividade produtiva da empresa em termos de otimização do processo produtivo e aprimoramento e redução de gastos, motivos pelos quais devem gerar créditos, em consonância com critérios indicados pelo STJ.

Nestes termos, a recorrente requereu que fosse dado integral provimento ao recurso voluntário para que a decisão de piso fosse reformada e o lançamento realizado declarado improcedente, cancelando-se o crédito tributário constituído contra a empresa.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e julgamento.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, versa a presente lide sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e suas consequências práticas em termos de escrituração pela empresa diante das atividades por ela desenvolvidas. Ainda que o acórdão da DRJ/POA tenha dado parcial provimento à impugnação, reconhecendo o direito a crédito sobre determinadas rubricas, persiste a discussão quanto às seguintes despesas: (a) frete e armazenagem de produtos acabados e de insumos; (b) serviços de industrialização por encomenda de forma geral e de envasamento/empacotamento de leite, especificamente; (c) locação de equipamentos para embalagem e de empilhadeiras; (d) tratamento de resíduos; (e) serviços de assistência técnica, montagem, manutenção e reparos; e (f) serviços de elaboração de programas de computador, suporte técnico em informática e implementação de sistema.

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise com breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS e, em seguida, passa-se a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

### **Do Conceito de Insumos**

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3.º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12.º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou

seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

*[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a"*

e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

#### **a) Despesas referentes a frete e armazenagem**

A discussão dos autos quanto às despesas de frete e armazenagem se divide em duas frentes: as relativas ao produto final destinado à venda e aquelas relativas operação de circulação de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

##### **a.1) Frete e armazenagem de insumos e de produtos acabados**

No caso dos produtos acabados e dos insumos, a discussão se limita, basicamente, ao montante creditório reconhecido em razão da extensão da documentação probatória apresentada. A este respeito, cabe transcrever passagem do voto do acórdão da DRJ que resume a controvérsia ora enfrentada:

*A NESTLÉ alega créditos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda que teriam sido rejeitados. Diz ter apresentado documentação comprobatória em aproximadamente 73 % dos créditos. Cita julgados administrativos e judiciais.*

*Em primeiro lugar, devemos esclarecer que uma comprovação parcial dos créditos não permite a concessão da integralidade do que é requerido. Se o contribuinte apresentou comprovação de apenas 73 % do crédito alegado, somente esse percentual poderia ser concedido.*

*A fiscalização, por sua vez, em seu Termo de Verificação Fiscal, diz ter considerado os créditos de armazenagem de mercadorias e de fretes de operações de venda nos termos do inciso IX, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, **contrastando** com o que alega o contribuinte. [...]*

*Foram concedidos os respectivos créditos relativos a esse item exatamente de acordo com o que o próprio contribuinte informou em seu DACON e no SPED CONTRIBUIÇÕES.*

*Senão, vejamos:*

*Portanto, conforme acima mencionado, o direito a apropriação do crédito das contribuições PIS e COFINS, são os permitidos nos incisos específicos, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **os quais constam com linhas de créditos específicas no DACON e no SPED CONTRIBUIÇÕES.** (gn) (fl. 585)*

*Se os valores de crédito considerados pela fiscalização foram exatamente os declarados pelo contribuinte entende-se que não há porque se modificar a conclusão constante no Termo de Verificação Fiscal.*

Diante do exposto, em que o direito ao crédito sobre os tipos de operação em questão é reconhecido, sendo a discussão unicamente relacionada ao ônus probatório da recorrente e tendo ela expressamente admitido em sede de impugnação fiscal que trouxe aos autos comprovação de cerca de 73% dos créditos apropriados (conforme consta nas fls. 645), entendo que a decisão de piso foi correta e merece ser mantida, não sendo possível conceder a totalidade do crédito pleiteado em razão da existência despesas não comprovadas.

## **a.2) Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**

No caso do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, a discussão diz respeito ao entendimento da fiscalização – ratificado pela DRJ – de que este tipo de despesa não gera direito a crédito. Tal entendimento é justificado sob as limitações trazidas no inciso IX, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.

Por sua vez, a recorrente defende que tais despesas estariam incluídas no conceito de insumo, sendo passíveis de creditamento, conforme consta em seu recurso voluntário (fl. 2185):

*40. O fato é que é incontestável que custos incorridos com a contratação de fretes e armazenagem, na atividade da Recorrente, consistem em despesas com insumos, o que autoriza o aproveitamento de créditos correlatos de PIS e COFINS.*

*41. Com efeito, considerando o porte da atividade industrial e comercial da Requerente e a quantidade de plantas industriais e centros de distribuição que são por si operados, não é preciso dizer quão necessários são os serviços de frete, armazenagem e guarda de cargas tomados nas aquisições de insumos e vendas de produtos acabados.*

42. Logo, em linha com o conceito de insumo aplicável na sistemática da não-cumulatividade de PIS e COFINS, não há muitas dúvidas de que esses serviços devem gerar créditos das contribuições para a Requerente.

Entendo que este Conselho já possui jurisprudência consolidada neste sentido, reconhecendo o direito da recorrente, conforme se verifica pelo julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais abaixo colacionado, o qual é bastante claro nas razões de decidir:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

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

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS** Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto. **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.

*(CSRF. Acórdão n. 9303-005.155 no Processo n. 11080.723136/2009-10. Rel. Cons. Tatiana Miyama. Dj 17/05/2017)*

Desta feita, inexistindo ressalvas da fiscalização quanto à instrução probatória apresentada, mas tão somente à inclusão ou não de tais despesas no conceito de insumo para fins de creditamento, entendo que a decisão de piso merece ser reformada neste ponto, reconhecendo-se o direito da recorrente e, conseqüentemente, afastando-se as glosas realizadas.

#### **b) Serviços de industrialização por encomenda**

Envasamento/empacotamento de leite – assiste razão à recorrente no que se refere a impossibilidade da fiscalizar negar analisar as provas trazidas aos autos por razões meramente

formais. Conforme indicado, o dos serviços de industrialização por encomenda estarem indicados/descritos na que na planilha como “IDEAL LEITE EM PÓ BIG BAG” ao invés de “industrialização por encomenda do IDEAL LEITE EM PÓ BIG BAG”, não é razão suficiente para a rejeição do crédito apropriado com base nos custos incorridos e devidamente demonstrados por meio de apresentação de NFs e contratos de serviço.

Avaliando as NFs trazidas aos autos, constantes do arquivo não paginável anexo à resposta ao Termo de Intimação Fiscal de fls. 492, verifica-se que as operações de industrialização por encomenda restam devidamente comprovadas, registradas sob a natureza de “IND.EFET.P/OUTRA EMPRESA”, e com a utilização dos CFOPs adequados para as movimentações de envio de insumo para industrialização (CFOP 5.901) e retorno de mercadoria industrializada por terceiro (CFOP 5.124).

Assim, reconhecendo a possibilidade de que tais despesas gerem crédito diante de sua relação com o processo produtivo da empresa e restando as mesmas devidamente provadas por meio de documentação idônea juntada aos autos, entendo que a decisão de piso deve ser revista, reconhecendo o crédito da recorrente quanto a este ponto.

#### **c) Despesas com locação de equipamentos para embalagem e de empilhadeiras**

A discussão dos autos quanto às despesas de frete e armazenagem diz respeito, primeiramente a conclusões divergentes entre a recorrente e a DRJ sobre a existência de glosa da fiscalização quanto a estas despesas.

De acordo com o relato da DRJ em seu acórdão, este item foi objeto de diligência encaminhada através da Resolução de 10-000.988, onde se solicitou a verificação da existência de glosa de despesas efetuadas na locação e manutenção de máquinas e de equipamentos, tendo sido o contribuinte intimado a esclarecer e a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a existência de tais despesas e seu detalhamento, a fim de se verificar se os termos do inciso IV, artigo 3º, da Lei 10.833/2003 estariam cumpridos e o creditamento autorizado.

Ocorre que, segundo consta nos autos, o contribuinte teria se manifestado inicialmente informando existência de erro em suas declarações prestadas, indicado que o valor declarado como “aluguéis de máquinas e equipamentos” no SPED CONTRIBUIÇÕES de R\$ 4.115.310,57 na verdade seria de R\$ 8.665.038,82. Todavia, após a diligência, teria se manifestado alegando que não ocorreram “despesas com locações de máquinas e equipamentos”, mas haveria glosas de “serviços de locação de máquinas e equipamentos”, solicitando a realização de nova diligência.

Diante disso, ao realizar análise da impugnação fiscal, a DRJ concluiu que não haveria motivos para a realização da nova diligência pleiteada, devendo-se manter o entendimento exposto pela fiscalização no relatório referente a essa diligência, o que foi contestado em sede de recurso voluntário pela empresa.

Ainda que as informações nos autos quanto a este item não sejam claras, tanto em relação às manifestações da fiscalização quanto da recorrente, deve-se reconhecer que a planilha intitulada “glosa serviços utilizados como insumos” que acompanha o TVF e o Auto de Infração traz, às linhas 14696 e 14727 NFs relativas a rubrica “SERV LOCACAO DE EMPILHADEIRA” e às linhas 14956 a 14986 e 15000 a 15007 a rubrica “SERV DE LOCAÇÃO EQUIPAMENTOS” indicando que tais despesas foram glosadas.

Considerando a atividade industrial da recorrente, resta claro que empilhadeiras e outros equipamentos relativos a colocação e fechamento de embalagem nos produtos são necessários e essenciais às operações, o que é confirmado pela existência de contratos de prestação de serviço e locação de equipamentos juntados aos autos.

Diante disso, entendo que assiste razão à recorrente, motivo pelo qual voto pela reforma da decisão de piso neste ponto, reconhecendo o direito ao crédito sobre os serviços de locação de máquinas e equipamentos relacionados à produção.

#### **d) Despesas com tratamento de resíduos**

No que tange a questão do tratamento de resíduos, a DRJ concluiu pela manutenção da glosa apenas porque “o contribuinte fala genericamente de normas que exigiriam tal procedimento, mas não cita ou especifica quais seriam essas”, não tendo identificado a exigência legal que embasou tais despesas.

Ocorre que, conforme consta nos autos, a empresa indicou a base legal das despesas com tratamento de resíduos, tendo inclusive juntado cópia da norma, qual seja, a Resolução CONAMA n. 430/2011.

Portanto, sendo a ausência da indicação da exigência legal o único entrave apontado pela decisão de piso para a concessão do crédito, entendo que cabe a reforma do acórdão quanto a este item para que o crédito seja reconhecido.

#### **e) Despesas com serviços de assistência técnica, montagem, manutenção e reparos**

Ainda que a DRJ tenha revisto a maior parte dos lançamentos constantes do Auto de Infração quanto a este ponto, a glosa sobre assistência técnica foi totalmente mantida, bem como parte da glosa sobre as rubricas referentes a montagem, serviços de manutenção e reposição.

##### **e.1) Assistência técnica**

A recorrente busca apropriação de crédito referente a serviços de assessoria técnica prestada pela empresa *DAIRY PARTNERS AMERICAS MANUFACTURING BRASIL LTDA*) aos produtores de leite que realizam os serviços de industrialização por encomenda à empresa.

Ocorre que, diferente da questão da industrialização por encomenda em si, cujo direito ao crédito é cabível, entendo que a mesma conclusão não possa ser aplicada a este segundo tipo de serviço. Isto porque, conforme descrição da própria recorrente, os serviços de assessoria técnica aos produtores de leite teria o seguinte escopo e função:

***Serviço de assessoria técnica de produtores de leite***

*Para que a Nestlé possa vender leite ela é obrigada a cumprir diversas normas regulatórias, tanto externa como também interna e, para que todas elas sejam devidamente cumpridas a Nestlé contrata serviço de assessoria para capacitação dos produtores de leite e apropria crédito de PIS/COFINS sobre o referido serviço prestado por pessoa jurídica e por estar este de acordo com o artigo 3º, II, das leis 10.637/02 e 10.833/03.*

Ora, ainda que se reconheça que o termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados do PIS e da COFINS denote uma abrangência maior do que a do IPI, por exemplo, deve-se reconhecer que tal abrangência não é tão elástica o suficiente a ponto de abarcar todo e qualquer custo de produção e/ou despesa necessária à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda – por meio dos critérios de essencialidade e relevância – ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos.

No caso da assessoria técnica, ainda que compreensível a existência de ganhos à recorrente em termos de qualidade e gestão de produto, os elementos constantes nos autos não são suficientes para demonstrar sua essencialidade ao processo produtivo. Assim, entendo que não se pode reconhecer o direito ao crédito quanto a essas despesas.

## **e.2) Serviços de montagem, manutenção e reparos**

Em seu recurso voluntário, a empresa insurge-se contra a conclusão emanada no acórdão por entender que a DRJ, com base em uma mesma premissa, deferiu certos créditos, ao passo que manteve a glosa sobre outros, não havendo aplicado seu entendimento sobre as despesas creditáveis de maneira uniforme.

Pois bem. Avaliando os argumentos trazidos aos autos, a análise realizada pela autoridade, a planilha com as glosas dos serviços utilizados como insumo pela fiscalização e os créditos posteriormente providos pela DRJ em seu acórdão, pode-se constatar que:

- (i) **No que se refere à montagem** – as rubricas “SERV CONST CIVIL MONT ELET MEC E HIDR” e “MÃO DE OBRA DE EQUIPE TÉCNICA PARA COLOCAÇÃO DO MOTOR” foram glosadas, ao passo que as demais tiveram o crédito referente reconhecido;
- (ii) **No que se refere à manutenção** – as rubricas “MANUTENÇÃO EQUIPAMENTOS”, “MANUTENÇÃO” e “SERVIÇO DE REVISÃO MANUTENÇÃO” foram glosadas, ao passo que as demais tiveram o crédito referente reconhecido;
- (iii) **No que se refere a reparos** – a única rubrica existente (“REPARO DE VAZAMENTOS NAS TUBULAÇÕES”) teve o crédito reconhecido pela DRJ, ainda que a recorrente argumente como se a glosa houvesse sido mantida.

Avaliando as rubricas que tiveram crédito reconhecido pela DRJ e aquelas cuja glosa foi mantida, percebe-se que o critério principal adotado refere-se a descrição dos serviços pela recorrente em sua escrituração. Os serviços que estavam descritos de maneira mais detalhadas tiveram o crédito reconhecido, ao passo que as descrições mais genéricas tiveram as glosas mantidas.

Tal conclusão é reforçada pelas próprias afirmações da DRJ no acórdão, quando afirma que sua análise foi direcionada da seguinte forma (fl. 2156):

*“Procurou-se identificar na planilha Excel correspondente ao arquivo não paginável “glosa serviços utilizados como insumos.xls” rubricas que se caracterizassem dentro desse tópico, ou seja, despesas aqui descritas utilizadas na fabricação/produção, não se considerando as demais.”*

Ora, ainda que se reconheça a responsabilidade do contribuinte em apresentar as informações de forma correta e completa, bem como, de que cumpra com o seu ônus probatório de forma organizada e sistematizada a permitir que a fiscalização avalie os documentos e provas apresentados, não se pode concordar que a fiscalização restrinja sua análise ao título da rubrica em que a despesa foi inserida, principalmente quando constatado que a ampla gama de documentos e NFs juntados aos autos permite a verificação da natureza dos serviços prestados, sua destinação e existência de relação com o processo produtivo.

Avaliando as NFs juntadas ao processo nas fls. 1528 a 1991, verifica-se que as rubricas destacadas acima e que tiveram a glosa mantida pela DRJ referem-se, de fato, a serviços prestados nas unidades fabris da recorrente, relacionando-se direta ou indiretamente com o processo produtivo e, assim, preenchendo os requisitos para reconhecimento do direito ao crédito.

A única exceção a esta constatação se refere ao “**CONCERTO DE PALETES**”, despesa sobre a qual entendo que a glosa deve ser mantida. Isso se deve ao fato do CARF não possuir entendimento consolidado quanto a possibilidade de creditamento sobre pallets e, mais especificamente, pelo fato desta Turma possuir entendimento restrito quanto aos casos em que tal crédito seria cabível. Assim, considerando que os pallets não são apontados pela recorrente como embalagem propriamente dita dos produtos e não haver explicações sobre como os mesmos são essenciais ao processo produtivo e/ou às operações de venda, entendo que não existem elementos suficientes nos autos para afastar a glosa.

**f) Despesas com serviços de informática e elaboração de programas de computador (software)**

No que se refere a este último ponto, considerando a descrição dos serviços prestada pela própria recorrente nos autos (fls. 498), de que “*para que a Nestlé possa desenvolver suas atividades, desde a etiquetagem dos produtos em caixas até a emissão da nota fiscal de venda ela necessita de serviços de informática e também de softwares específicos para conseguir prestar os serviços a que se destina*”, entendo que a análise apresentada da decisão de piso é correta e deve ser mantida.

Não restou demonstrado nos autos que tais despesas estão relacionadas com o processo produtivo, motivo pelo qual não se pode concluir pelo direito ao crédito. Em verdade, as alegações e informações trazidas aos autos deixam claro que tais despesas estão primariamente relacionadas a despesas de escritório e não de fábrica, o que, conforme se verifica pela ampla jurisprudência desta Turma, não preenche os requisitos para reconhecimento do direito a creditamento, devendo prevalecer o lançamento quanto a este item.

Diante do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a essencialidade e, conseqüente, o direito a crédito das despesas com serviços de frete e armazenagem entre estabelecimentos da recorrente, serviços de industrialização por encomenda, locação de empilhadeiras e equipamentos para embalagem, tratamento de resíduos, serviços de montagem elétrica, mecânica e hidráulica e de colocação de motores, serviços de reparo de vazamentos nas tubulações e de manutenção industrial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

**Voto Vencedor**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS nos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com:** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, **considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que 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), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência**.

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a **análise sobre os bens que podem gerar crédito** se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Com base neste entendimento, decidiu a maioria do Colegiado por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado