



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



**Processo nº** 10410.724262/2014-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.044 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2019  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.**

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

**CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição.

**CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. BENFEITORIAS NO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a créditos da contribuição não cumulativa os encargos de depreciação ou amortização decorrentes da ativação de bens e serviços destinados à realização de benfeitorias em bens do Ativo Imobilizado, desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. TACÓGRAFOS. FILTROS DE ÓLEOS. OUTROS PRODUTOS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM VEÍCULOS AUTOMOTORES. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os dispêndios com peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços consumidos em veículos automotores, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA/PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os bens utilizados em embalagem e na movimentação de carga, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SEM DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de produtos sem direito a crédito, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite *in natura*, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite *in natura*, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação), desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

SALDO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.

Créditos acumulados de períodos anteriores cujos montantes já foram objeto de pedidos de ressarcimento em outros processos administrativos não podem ser considerados no cálculo dos créditos dos períodos subsequentes.

**INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

**OUTRAS OPERAÇÕES. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO E COMPROVAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Operações não identificadas e não comprovadas não geram direito a créditos da contribuição não cumulativa.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.**

No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada na documentação contábil-fiscal do sujeito passivo não infirmada com documentação hábil e idônea.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: a) reverter as glosas relativas às despesas com materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, inclusive graxas, mas desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição; b) reverter as glosas relativas a equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, observados os demais requisitos da lei; c) reconhecer o direito a crédito calculado a partir dos encargos de depreciação ou amortização relativamente a gastos com benfeitorias no ativo imobilizado (abraçadeira, bucha, cabo flexível, cadeado, chapa, curva, ferro, haste, joelho, luva, parafuso, porca, rolo de lã, tintas, tubo de esgoto, válvula, vergalhão, viga etc.), observados os demais requisitos legais, devendo o Recorrente, para se valer desse direito, apresentar demonstrativo de apuração, amparado em sua escrita fiscal, bem como nos documentos que a embasam, sob pena de indeferimento do crédito respectivo; d) reverter as glosas relativas a peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em

veículos automotores, mas desde que o Recorrente comprove sua utilização no processo produtivo, observados os demais requisitos legais; e) reverter as glosas relativas à rubrica "Movimentação de carga/produtos", compreendendo os produtos identificados como "Filme de Polietileno, Smart Filme Stretch ou Europack, Filme Termo Retrátil, Filme Termoencolhível, Filme Winpack, Fitas em Geral, paletes e paleteiras manuais", observados os demais requisitos da lei; f) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de produtos sem direito a crédito, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; g) reverter as glosas relativas a fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; h) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei; e, finalmente, i) reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre os encargos de depreciação dos bens assim identificados: aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e de iluminação, mas desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente e Relator

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento que julgou procedente apenas em parte a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte após ser cientificado do despacho decisório da repartição de origem que indeferira o Pedido de Ressarcimento (PER) e, por conseguinte, não homologara a compensação respectiva (DComp).

Na repartição de origem, o exame do PER havia se dado após ordem judicial em ação mandamental que conferira prazo de 90 dias para apreciação de todos os pedidos formulados pelo contribuinte sob comento.

Na ocasião, a Fiscalização consignou que a verificação por amostragem poderia restar prejudicada, dado o exíguo tempo para atendimento da decisão judicial, pois, segundo ela, a apuração envolvia milhares de insumos, inclusive adquiridos de pessoas físicas, que precisavam ser conferidos, o que exigia o conhecimento do processo produtivo da empresa e de como os insumos eram aplicados nos produtos fabricados em sete estabelecimentos produtores.

Apontou, ainda, que a referida análise poderia depender de laudo técnico para definir quais produtos fabricados submetiam-se à alíquota zero (os produtos lácteos, para serem submetido à alíquota zero, têm que preencher determinadas condições), bem como de constante comparecimento à empresa para dirimir dúvidas surgidas no exame fiscal.

Destacou, também, a Fiscalização que, até o encerramento da ação fiscal, o contribuinte não havia conseguido autenticar seus livros contábeis na Junta Comercial, situação que desqualificava os registros contábeis neles presentes, tendo sido realizada a análise a partir da contabilidade presente no SPED Contábil, contabilidade essa que, além de irregular, não condizia com a realidade do que fora declarado no Dacon.

Cientificado do despacho decisório denegatório do direito pleiteado, o contribuinte apresentou pedido de reconsideração/recurso hierárquico, bem como Manifestação de Inconformidade, na qual aduziu que, apesar de ter obtido judicialmente dilação do prazo para análise de seus pedidos para 180 dias, fora surpreendido com o Despacho Decisório que indeferira, peremptoriamente, o crédito pretendido, sem motivação e sem fundamentação plausível, o que cerceava seu direito ao contraditório e à ampla defesa, tratando-se, por conseguinte, de decisão nula.

Ressaltou o então Manifestante que a autenticação dos livros contábeis na Junta Comercial não se concluíra apenas em razão de divergência no preenchimento de documentos naquele órgão, pois inexistia qualquer exigência atinente à contabilidade da empresa.

Caso fosse superada a nulidade levantada, protestou pela posterior juntada de documentos comprobatórios da legitimidade de seus créditos, porquanto comercializava produtos destinados ao mercado externo e, portanto, não tributados pelas contribuições (PIS/Cofins), tendo direito a créditos com base nos arts. 2º e 5º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e

arts. 3º e 6º, § 1º, da Lei n.º 10.637/2002, aproveitados nos moldes do art. 6º, §§ 1º a 4º, da Lei n.º 10.833/2003.

Posteriormente, o contribuinte apresentou Termo de Autenticação do Livro Diário relativo ao ano-calendário perante a Junta Comercial de Alagoas.

A Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência, considerando que a autenticação na Junta Comercial de livros contábeis do SPED tinha deixado de ser obrigatória, para que se confirmasse a autenticação da Escrituração Contábil Digital (ECD) e se examinasse a legitimidade, em face da legislação aplicável, dos créditos da não cumulatividade objeto do Pedido de Ressarcimento.

Concluída a diligência, elaborou-se o Relatório Fiscal, cuja análise se baseara em arquivos digitais contábeis e fiscais, bem como em planilhas eletrônicas apresentados pelo contribuinte, com as seguintes conclusões:

a) o saldo de créditos acumulados dos meses anteriores foi zerado, pois haviam sido objeto de Pedidos de Ressarcimento indeferidos, que se encontravam pendentes de decisão do CARF;

b) reconhecimento de créditos relativos a despesas com arrendamento mercantil e os concernentes a devoluções de vendas;

c) glosas de créditos calculados sobre a aquisição de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, bem como graxas e ferramentas;

d) glosas de créditos decorrentes da aquisição de equipamentos de proteção individual e uniformes, de uso obrigatório por imposição legal e por normas internas da empresa;

e) glosas de créditos apurados sobre materiais e serviços utilizados na manutenção predial da empresa, considerando que tal aproveitamento deveria se dar a partir dos encargos de depreciação;

f) glosas de créditos sobre materiais elétricos, tais como abraçadeiras, cabos flexíveis, contactores, disjuntores, fusíveis, lâmpadas em geral, luminárias, plugs, reatores, resistências etc., considerando que tais itens podiam ser utilizados também nas áreas administrativas da empresa;

g) glosas de créditos sobre tacógrafos, filtros de óleos, combustíveis e lubrificantes para a frota de veículos automotores do contribuinte, por se tratar de despesas auxiliares às atividades desenvolvidas nos diversos setores da empresa;

h) glosas de créditos sobre aparelhos de ar condicionado, eletrodomésticos, móveis e utensílios, produtos alimentícios, produtos hospitalares, serviços de consultoria, tintas para carimbo, dentre outros, itens esses que não tinham nenhum tipo de relacionamento com o processo produtivo;

i) glosas de créditos sobre materiais utilizados na movimentação de carga e produtos e para facilitar o acondicionamento das caixas de embalagem para transporte, tais como paletes, filme de polietileno, filme termoencolhível, smart filme stretch, filme termo retrátil, bem

como as paleteiras usadas nas fábricas para a movimentação dos próprios paletes com mercadorias;

j) glosas de créditos sobre itens adquiridos sob a alíquota zero, em face do disposto no § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

k) glosas de fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito (porque não se caracterizam como insumos, ou porque sobre eles incide alíquota zero), de fretes sobre produtos transferidos entre estabelecimentos da empresa, de fretes cujas correspondentes Notas Fiscais não haviam sido apresentadas pelo sujeito passivo, de fretes sobre aquisições de leite *in natura* na parcela que superava o percentual de 60% previsto na legislação, de fretes sobre insumos não identificados e de fretes relativos a itens não identificados;

l) glosas de créditos referentes a energia elétrica não comprovados e de montantes pertinentes à taxa de iluminação pública e a encargos moratórios;

m) glosas, por falta de comprovação, de parte dos créditos apurados sobre despesas de aluguéis de prédio e sobre despesas de armazenagem e fretes nas operações de vendas e, ainda, a totalidade dos créditos descontados sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos;

n) glosas relativas a encargos de depreciação atinentes a máquinas, equipamentos e outros bens que, mesmo integrando o ativo imobilizado da pessoa jurídica, não se encontravam intrinsecamente associados ao processo produtivo;

o) glosas de depreciação sobre aparelhos de ar-condicionado, aparelho eletrodoméstico, aparelho de localização, aspirador de pó, controle de funcionários, equipamento contra praga, equipamento de informática, equipamento de limpeza, equipamento de transporte de mercadoria, ferramentas, iluminação, bens intangíveis, gastos com mão-de-obra, máquinas de costura, paletes e paleteiras, prestação de serviços e equipamento de ventilação de ambientes, bem como sobre bens cujas notas fiscais de aquisição não haviam sido apresentadas;

p) glosas de créditos relativos a "outras operações com direito a crédito", sem comprovação.

Ao fim, concluiu-se pelo acatamento de créditos em montantes diversos do requerido nos autos.

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte se manifestou nos seguintes termos:

1) os saldos de créditos acumulados dos meses anteriores não foram considerados pela Fiscalização, sendo que tais créditos não haviam sido utilizados nas apurações anteriores e nem foram objeto de fiscalização;

2) direito a aproveitamento de créditos de meses anteriores;

3) diante dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e vedação do enriquecimento sem causa, a questão formal não podia prejudicar o próprio direito material e a interpretação restritiva da Fiscalização não amparada em lei não podia prosperar;

- 4) o conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições engloba cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de bens e serviços (método substrativo direto), sendo possível apurar créditos relativos a custos/despesas inerentes à atividade geradora da receita, ou seja, a bens, serviços e encargos que se transformam em custos de produção ou em despesas operacionais, mormente quando eles estão intrinsecamente vinculados à obtenção das receitas tributáveis pelas contribuições sociais;
- 5) todos os produtos adquiridos são insumos utilizados no processo produtivo, sendo indispensáveis e essenciais, pois, sem eles, a atividade da empresa se tornaria impossível ou perderia qualidade ou, mesmo, ocasionaria o descumprimento de norma regulamentar;
- 6) contesta todas as glosas efetuadas pela Fiscalização com base no seu entendimento acerca da abrangência da não cumulatividade das contribuições, considerando sua atuação no ramo alimentício;
- 7) quando a despesa com manutenção não representa aumento de vida útil ou capacidade de produção, ela deve ser interpretada como insumo, sendo cabível o creditamento;
- 8) EPI e uniformes utilizados no processo produtivo são essenciais e obrigatórios e sua não utilização poderia acarretar a paralisação do setor produto pelo MAPA ou pelo Ministério do Trabalho, pois as indústrias brasileiras eram obrigadas a fornecer, gratuitamente a seus funcionários, equipamentos de proteção individual;
- 9) as despesas com materiais e serviços utilizados na manutenção predial, materiais e serviços elétricos e outros produtos e serviços eram necessárias para se garantir a vida útil da infraestrutura destinada às atividades da empresa;
- 10) direito ao desconto de créditos sobre despesas com peças de reposição, serviços, combustíveis e lubrificantes em veículos automotores, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços, glosados em decorrência de interpretação muito restritiva da autoridade fiscal do termo insumo;
- 11) os combustíveis são utilizados para o início da queima do gerador e a gasolina é utilizada na caldeira, bem como em veículos que transitam pelo parque fabril, movimentando insumos e o bem industrializado acabado; ademais, utilizam-se filtros de óleos, tacógrafos e diversas peças de reposições, todos aplicados no processo fabril;
- 12) empilhadeiras, paletes, sacos para transporte de mercadorias etc. são utilizados em diversas etapas do processo produtivo para movimentação das matérias-primas e de produtos em fase de industrialização, evitando os riscos de contaminação;
- 13) inexistência de restrição ao desconto de créditos sobre insumos adquiridos sob alíquota zero no âmbito da não cumulatividade das contribuições, que impõe que a tributação apenas incida sobre o valor agregado ao longo da cadeia de produção/consumo;
- 14) o creditamento não se condiciona à tributação do bem transportado, pois inexistência de qualquer exigência normativa nesse sentido;
- 15) direito a crédito sobre fretes de insumos e entre estabelecimentos ou depósitos da mesma pessoa jurídica;

16) direito à não redução dos créditos sobre o pagamento de fretes pagos na compra de leite *in natura*, pois o crédito sobre fretes não tem relação com a tributação do bem transportado;

17) direito a créditos sobre bens do ativo imobilizado;

18) o engano no enquadramento de insumos na rubrica "outras operações com direito a crédito" não prejudicava o direito material ao crédito;

19) inexistência de documentos comprobatórios relativos a: (i) créditos sobre fretes cujas notas fiscais não haviam sido apresentadas, (ii) insumos não identificados e (iii) despesas de armazenagem e fretes na venda;

20) sobre as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, requereu aos seus fornecedores o comprovante de quitação de débitos referentes aos aluguéis de máquinas no período de 2009, 2010 e 2011, sendo eles então apresentados.

A Delegacia de Julgamento considerou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, acolhendo os créditos reconhecidos na diligência.

O julgador de piso concluiu pela definitividade das glosas dos créditos, por ausência de contestação expressa, relativamente aos seguintes itens:

a) despesas de fretes sobre compras, classificados como "serviços utilizados como insumos", em relação aos quais não foi apresentada a nota fiscal;

b) insumos não identificados nas notas fiscais de fretes sobre compras;

c) fornecedor identificado nas notas fiscais de fretes sobre compras que não figura nas notas fiscais de bens utilizados como insumo/crédito presumido;

d) despesas com energia elétrica, taxas de iluminação pública e acréscimos moratórios;

e) despesas de aluguel de prédios;

f) despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, cujas notas fiscais correlatas não foram entregues;

g) encargos de depreciação de bens cujas notas fiscais de aquisição não foram apresentadas no curso do procedimento fiscal.

Cientificado do acórdão de primeira instância o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o provimento de seu pedido, repisando os argumentos de defesa, nada dizendo sobre a conclusão da DRJ quanto à definitividade de algumas matérias consideradas incontroversas por ausência de contestação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-006.043, de 23 de outubro de 2019, proferido no julgamento do processo 10410.901489/2014-74, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Portanto, transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3201-006.043):

“O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) da Cofins não cumulativa, cumulado com Declaração de Compensação (DComp), cujo crédito foi admitido somente em parte pela Delegacia de Julgamento (DRJ).

De início, registre-se que o Recorrente não se manifestou quanto à conclusão da DRJ de que as glosas de créditos a seguir identificadas já haviam se tornado definitivas na esfera administrativa por ausência de contestação expressa, matérias essas que, diante de tal situação, não serão apreciadas neste voto, a saber:

- a) despesas de fretes sobre compras, classificados como "serviços utilizados como insumos", em relação aos quais não foi apresentada a nota fiscal;
- b) insumos não identificados nas notas fiscais de fretes sobre compras;
- c) fornecedor identificado nas notas fiscais de fretes sobre compras que não figura nas notas fiscais de bens utilizados como insumo/crédito presumido;
- d) despesas com energia elétrica, taxas de iluminação pública e acréscimos moratórios;
- e) despesas de aluguel de prédios;
- f) despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, cujas notas fiscais correlatas não foram entregues;
- g) encargos de depreciação de bens cujas notas fiscais de aquisição não foram apresentadas no curso do procedimento fiscal.

Nesse contexto e considerando as matérias que compuseram o Recurso Voluntário, tem-se que a controvérsia nesta instância se restringe a:

- 1) saldos de créditos acumulados dos meses anteriores;
- 2) materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas: materiais e serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais utilizados na segurança de seus empregados, durante o processo produtivo;

- 3) equipamentos de proteção individual – EPI e uniformes;
- 4) materiais e serviços utilizados na sua manutenção predial, materiais e serviços elétricos e outros produtos e serviços;
- 5) peças de reposição, serviços, combustíveis e lubrificantes em veículos automotores, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços;
- 6) movimentação de carga/produtos;
- 7) insumos com alíquota zero;
- 8) fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito;
- 9) pagamento de fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa;
- 10) pagamento de fretes sobre compra de leite *in natura* (crédito presumido);
- 11) créditos sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado;
- 12) outras operações com direito a crédito;
- 13) direito à correção monetária dos créditos já homologados e dos créditos objeto do presente recurso voluntário.

Antes de adentrar a análise do recurso, mister identificar a atividade principal do Recorrente para fins de se verificar o enquadramento no conceito de insumos dos itens contestados nessa condição, a saber: “o processo produtivo compreende a industrialização do leite e de seus derivados, iogurtes, manteigas, coalhadas, leite condensado, creme de leite, bem como refrescos, sucos de frutas e achocolatados” (e-fl. 593).

Nesta análise, será considerado o conceito de insumos, a seguir apresentado, para fins de geração de créditos na não cumulatividade das contribuições, conceito esse já consolidado neste CARF, bem como no Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170) e na própria Administração Pública Federal (Nota SEI 63/18 da PGFN e Parecer Normativo Cosit 5/2018).

#### **I. Não cumulatividade das contribuições. Conceito de insumo.**

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no recebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”<sup>1</sup>.

Como leciona Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei 10.833/2003 disciplina a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins nos seguintes termos:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de

---

<sup>1</sup> ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com base no conceito de insumo acima abordado, passa-se à análise dos diferentes itens glosados pela Fiscalização.

## **II. Saldos de créditos acumulados de períodos anteriores.**

Conforme apontado pela DRJ, “não há dúvidas de que, no geral, é plenamente possível o aproveitamento de créditos não usados em determinado mês para abatimento das contribuições devidas em meses subsequentes”, contudo, no presente caso, os 34 processos administrativos relativos a saldos credores das contribuições acumulados em períodos anteriores para dedução das contribuições devidas a partir de janeiro de 2009 foram objeto de análise na repartição de origem, na Delegacia de Julgamento em Curitiba/PR e no CARF, tendo sido denegados os referidos créditos por ausência de prova (exceto no processo administrativo nº 10410.720196/2011-45, cujo Recurso Voluntário ainda se encontra pendente de apreciação no CARF).

Além disso, conforme já destacado durante todo o trâmite deste processo, tendo o Recorrente feito a opção por requerer o ressarcimento desses créditos anteriores, eles não podiam mais ser considerados nos cálculos das contribuições devidas nos períodos subsequentes.

Em sua defesa, o Recorrente discorre, amparado em decisões do CARF, sobre o direito de aproveitamento de créditos das contribuições de períodos anteriores - direito esse não controvertido nos autos pois que reconhecido em todas as instâncias, inclusive na repartição de origem - mas se esquivava em demonstrar que créditos seriam esses que não aqueles já identificados pela Fiscalização e pela DRJ, objeto de outros pedidos de ressarcimento.

O Recorrente alega, genericamente, que é dever da Fiscalização, em face do princípio da verdade material, verificar a existência dos créditos anteriores, não

apresentando argumentos e nem provas que pudessem afastar as conclusões de que tais créditos já haviam sido objeto de análise no Processo Administrativo Fiscal (PAF), com prevalência da decisão denegatória do direito por ausência de prova.

Não se aponta e nem se demonstra onde se encontrariam os erros passíveis de correção, restringindo a defesa a alegações genéricas que não se coadunam com o ônus da prova que recai sobre aquele que alega ser detentor de um direito a par de constatações não elididas.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispendo o art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possui; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento e, mesmo considerando o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, nos casos da espécie ao ora analisado, os créditos anteriores pleiteados foram calculados, presume-se, com base na escrituração contábil-fiscal da pessoa jurídica, bem como na documentação fiscal que a embasa, não se vislumbrando, a princípio, razões à sua não apresentação, o mais extensivamente possível, quando do procedimento e do processo fiscais.

Destaque-se que o Recorrente, durante todo o trâmite do processo, inclusive durante diligência determinada pela DRJ, teve diversas oportunidades para carrear aos autos os documentos que pudessem comprovar a alegação da existência de saldos creditórios anteriores não considerados pela Administração tributária, restringindo sua defesa, conforme já dito, a alegações genéricas.

Dessa forma, nega-se provimento a esse item.

**III. Materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas.**

A Fiscalização, amparando-se na Solução de Divergência Cosit n.º 12, de 24/10/2007, considerou que tais itens não se enquadravam no conceito de insumos e nem se encontravam autorizados pela lei a gerar crédito.

A DRJ chegou à mesma conclusão, considerando ainda que, por não se constituírem bens e serviços aplicados diretamente na produção, mas na limpeza de equipamentos e máquinas, tais itens não podiam gerar créditos das contribuições.

O Recorrente, por seu turno, amparando-se em inúmeras decisões do CARF, argumenta que as despesas com materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, bem como graxas e ferramentas, se referem a materiais e serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais utilizados na segurança de seus empregados, durante o processo produtivo.

Destaque-se que nem a Fiscalização e nem a DRJ contestam que tais gastos se referem a bens e serviços utilizados no processo produtivo ou no ambiente da produção, baseando suas decisões no seu não enquadramento como insumo ou na falta de autorização legal.

A própria Fiscalização assim se pronunciou:

Dentre os principais materiais de limpeza excluídos pela fiscalização da base de cálculo de aproveitamento de crédito, destacam-se: ácido nítrico 36% BE e 42% BE (**limpeza ácida dos equipamentos – máquinas da fábrica**); álcool (**assepsia das mãos dos operadores e preparação do alisarol**); aspirador de pó industrial; detergente alcalino cloromax (**limpeza geral da fábrica**); extran alcalino (detergente usado na **limpeza dos utensílios do laboratório**); fibra de limpeza (**limpeza geral da fábrica**); folha scotch brite (**limpeza geral da fábrica**); pedra sanit floral (utilizado na **higienização de banheiros**); soda cáustica (**limpeza alcalina dos equipamentos**); sulfato de alumínio (**decantar sujeira da água**); vaselina líquida (**limpeza externa dos equipamentos de aço inox**). (g.n.)

Veja-se que todos esses bens identificados pela Fiscalização são empregados na higienização e na limpeza no ambiente da fábrica e, considerando que se está diante de uma indústria produtora de alimentos para consumo humano, perecíveis em sua maioria, referidos itens se mostram necessários, ou mesmo imprescindíveis, à produção, em conformidade com as exigências sanitárias.

O Recorrente argumenta, ainda, que as peças empregadas na “reposição de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção”, tais como materiais de limpeza e ferramentas para manutenção dos equipamentos e instalações, visam garantir a vida útil de equipamentos e infraestrutura necessária ao desenvolvimento das atividades da empresa, tratando-se, portanto, de insumos geradores de crédito.

Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição, em conformidade com o conceito de insumos abordado no item I supra.

Nesse sentido, dá-se provimento ao recurso quanto ao direito de crédito pleiteado neste item, observadas as demais exigências legais.

#### **IV. Equipamentos de proteção individual – EPI e uniformes.**

Por falta de previsão legal e por não exercerem ação direta sobre os produtos fabricados, tanto a repartição de origem quanto a DRJ consideraram que tais bens não eram hábeis a gerar créditos da contribuição.

O Recorrente, por sua vez, argumenta que os materiais de segurança, EPI, são utilizados nas atividades de produção, sendo itens essenciais e obrigatórios na fabricação dos produtos alimentícios, além de serem essenciais para a segurança do processo industrial, pois sua não utilização pode acarretar paralisação do setor produtivo por parte do Ministério da Saúde, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como pelo Ministério do Trabalho.

No mesmo sentido do item III supra, está-se diante de itens cuja utilização se mostra necessária ao processo produtivo sob comento, qual seja, a produção de alimentos para consumo humano, em que se exigem cuidados especiais para se preservar a qualidade requerida.

A Fiscalização considerou que “o fato de ser um custo exigido por lei de proteção ao trabalhador, no caso do EPI, ou normas internas da empresa, no caso dos uniformes, o que dará direito aos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS não é a essencialidade ou indispensabilidade da despesa que autoriza o creditamento, e sim o completo enquadramento às hipóteses legais de crédito” (e-fl. 603).

Contudo, considerando o conceito de insumo aqui adotado, a essencialidade ou a indispensabilidade ao processo produtivo de tais bens conota estar-se diante de um insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições, devendo, portanto, ser reconhecido o direito de crédito quanto a esses itens, observados os demais requisitos legais.

#### **V. Materiais e serviços utilizados em manutenção predial.**

A Fiscalização e a DRJ consideraram, amparando-se no art. 3º, VII, e § 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que o contribuinte deveria ter incorporado os gastos com benfeitorias em seu ativo (abraçadeira em geral, bucha, cabo flexível, cadeado, chapa em geral, curva, ferro, haste, joelho, luva, parafuso em geral, porca em geral, rolo de lã, tinta em geral, tubo de esgoto, válvula em geral, vergalhão, viga etc.) para se creditar dos encargos de depreciação e amortização e não se valer do valor total das aquisições como vinha sendo feito.

O Recorrente argui que os materiais e serviços utilizados para manutenção predial, materiais e serviços elétricos e outros produtos e serviços são empregados na manutenção das atividades e equipamentos utilizados na segurança de seus empregados, durante o processo produtivo.

Verificando a relação de itens glosados, é possível concluir que se trata de materiais utilizados em construção ou reforma de edificações ou em outros equipamentos do ativo imobilizado, gerando crédito a partir dos encargos de depreciação, pois, ainda que individualmente alguns deles possam não gerar aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, em seu conjunto eles acarretam melhorias que, nas palavras do próprio Recorrente, “visam garantir a vida útil da infraestrutura necessária ao desenvolvimento das atividades da empresa” (e-fl. 876).

O Recorrente não demonstra nem comprova que tais gastos, ou alguns deles, se refiram a aplicações pontuais, sem impactos significativos nos bens do ativo imobilizado, baseando sua defesa, precipuamente, na não exigência de contato direto com os produtos em fabricação para se considerar um bem ou serviço como insumo.

Portanto, tais bens e serviços deverão ser ativados para os fins aqui pretendidos, gerando créditos a partir dos encargos de depreciação, observados os demais requisitos legais, devendo o Recorrente, para se valer desse direito, apresentar demonstrativo de

apuração, amparado em sua escrita fiscal, bem como nos documentos que a embasam, sob pena de indeferimento do crédito respectivo.

#### **VI. Peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores.**

Sobre as glosas desses itens, a Fiscalização assim se pronunciou: “não é possível considerar que as despesas de manutenção e os gastos com veículos automotores sejam aplicadas ou consumidos diretamente na fabricação de bens destinados à venda, tratando-se, tão somente, de despesas auxiliares às atividades desenvolvidas nos diversos setores da empresa, em que pese poderem ser necessárias ou até essenciais para o desempenho da atividade da empresa, não há como enquadrá-los especificamente no conceito de insumo conforme determinação legal.” (e-fl. 606)

Ainda segundo a Fiscalização, uma vez intimado, o contribuinte afirmou que o óleo diesel era aplicado no abastecimento de veículos e era o combustível que iniciava a queima do gerador e a gasolina era utilizada nos veículos e na caldeira, podendo, portanto, tais itens serem utilizados em outros setores da empresa que não o produtivo.

Não havendo contabilidade de custos integrada com a escrita fiscal, concluiu a Fiscalização que era impossível calcular o percentual desses itens aplicados na produção, considerando, ainda, a inexistência de sua discriminação em nenhuma das contas do balanço do contribuinte.

A DRJ, amparando-se na Solução de Divergência Cosit nº 7/2016, que prevê a possibilidade de crédito de combustíveis e lubrificantes aplicados no setor produtivo, também desconsiderou o pedido do contribuinte, considerando as diversas possibilidades de sua aplicação, não discriminadas por ele.

Já o Recorrente, valendo-se do conceito amplo de insumos e da essencialidade desses bens e serviços em seu processo produtivo, reafirma o direito a crédito, mas sem prestar esclarecimentos quanto à alegação da repartição de origem e da DRJ acerca da falta de discriminação percentual de sua utilização dentre as atividades produtiva e administrativa.

O Recorrente afirma que “os combustíveis eram utilizados para o início da queima do gerador e a gasolina era utilizada na caldeira, bem como em veículos que transitam pelo parque fabril, movimentando insumos e o bem industrializado acabado. A Recorrente utiliza-se, ainda, de filtros de óleos, tacógrafos e diversas peças de reposições, todos aplicados no processo fabril. Portanto, tem direito a apurar créditos em relação aos itens indevidamente glosados.” (e-fl. 878)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu favoravelmente pelo direito a crédito em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo (acórdãos 9303-005.920 e 9303-005.679) e no mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando do julgamento do REsp 1.235.979 e a própria Cosit (Solução de Divergência Cosit nº 7/2016).

Nesse contexto, acolhe-se o direito a crédito em relação a esses itens, mas desde que o Recorrente comprove sua utilização no processo produtivo, observados os demais requisitos legais, devendo apresentar demonstrativo de apuração, amparado em sua escrita fiscal, bem como nos documentos que a embasam, sob pena de indeferimento do crédito respectivo.

#### **VII. Movimentação de carga/produtos.**

A Fiscalização argumenta que, apesar de serem indispensáveis à atividade do Recorrente, tais produtos (Filme de Polietileno, Smart Filme Stretch ou Europack, Filme Termo Retrátil, Filme Termoencolhível, Filme Winpack, Fitas em Geral, paletes

e paleteiras manuais), não se integram aos produtos finais da empresa, mas se destinam tão somente ao transporte, não podendo, portanto, compor a base de cálculo dos créditos.

A DRJ concluiu no mesmo sentido, mantendo as glosas relativas a esses itens.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento assim se expressando:

A Recorrente utiliza-se de empilhadeira, filme de Polietileno, Smart Filme Stretch ou Europack, Filme Termo Retrátil, Filme Termoencolhível, Filme Winpack, Fitas em Geral, Palete, Paleteira Manual, Saco para transporte de mercadoria, todos insumos empregados pela empresa e **utilizados em diversas etapas do processo produtivo**, uma vez que são usados na própria industrialização, para movimentação das matérias-primas e dos produtos em fase de industrialização, evitando seu contato direto com o solo, no intuito de **diminuir o risco de contaminação** do próprio insumo (matéria-prima) e do produto acabado, para proteção na movimentação, transporte e entrega das mercadorias. Referidos bens considerados como embalagens destinadas ao transporte não podem ser reutilizados, o que evidencia a sua característica de insumos, posto que são consumidas no processo produtivo. (e-fl. 883) g.n.

O argumento encetado pelo Recorrente quanto à diminuição do risco de infecção que tais bens e serviços propiciam, bem como sua imprescindibilidade ao transporte de produtos destinados à alimentação humana, já conduz à conclusão de sua essencialidade ao processo produtivo, a possibilitar a apuração de créditos em relação a suas aquisições, observados os demais requisitos da lei.

#### **VIII. Insumos com alíquota zero.**

O Recorrente se insurge quando ao entendimento da repartição de origem e da DRJ no que tange à impossibilidade de se creditar nas aquisições de bens e serviços sujeitos à alíquota zero, arguindo que se trata de algo paradoxal, “pois de um lado o contribuinte industrial adquirente de insumos tributados à alíquota zero tem a receita bruta da venda de seus produtos onerada por PIS e COFINS, mas sem direito ao crédito, e, por outro, a legislação garante ao seu fornecedor a manutenção e utilização do crédito dessas contribuições em relação aos insumos que utilizou na fabricação do seu produto cuja receita decorrente da venda está sujeita à alíquota zero” (e-fl. 889).

A lógica empreendida pelo Recorrente faz sentido, contudo a legislação foi clara ao estipular que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), que vem a ser o que ocorre nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

Sem mais digressões, mantém-se a glosa deste item.

#### **IX. Fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito.**

Segundo a Fiscalização, “a empresa pode se creditar dos fretes sobre compras, mas por sua natureza de ser um acessório do principal, que é o produto em si, o frete só dá direito ao creditamento do PIS/Cofins não-cumulativo se os produtos nos quais houve o pagamento de frete sobre a compra também der direito ao creditamento, já que o acessório segue o principal.” (e-fl. 611)

A DRJ caminhou no mesmo sentido, referindo-se aos itens 71 a 81 da Solução de Divergência Cosit nº 07/2016, cuja conclusão é a mesma da Fiscalização, considerando que tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens.

Já o Recorrente argumenta que “o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, § 2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados” (e-fl. 890)

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do Recorrente, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013, ementado da seguinte forma:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

Dessa forma, devem-se reverter as glosas relativas a esse item, mas desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

#### **X. Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.**

Amparados na Solução de Divergência Cosit n.º 2/2011, Fiscalização e DRJ se posicionaram contrariamente ao direito a crédito em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, considerando, ainda, que o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 apenas cogita de crédito sobre fretes na operação de venda.

O Recorrente se contrapõe argumentando que tais deslocamentos decorrem da necessidade de se transportar mercadorias entre as várias etapas do processo produtivo, representando prestações essenciais ao beneficiamento dos produtos.

Sobre essa matéria, este Colegiado já se posicionou recentemente no acórdão n.º 3201-005.562, de 01/10/2019, da relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, ementada da seguinte forma:

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

Ano-calendário: 2006, 2008 (...)

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

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

Nesse sentido, devem-se reverter as glosas relativas a esse item, observados os demais requisitos legais, dentre os quais terem sido tais fretes tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

#### **XI. Fretes sobre compra de leite *in natura*. Crédito presumido.**

Contrapondo-se ao entendimento da Administração tributária de que os fretes relativos a compras de leite *in natura* deviam ser apurados como créditos presumidos, sob o argumento de que o acessório (frete) devia seguir o principal (leite *in natura*), o Recorrente argumenta, mais uma vez, que o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação.

O mesmo entendimento constante do item IX supra aplica-se a este item, mas desde que tais fretes tenham sido tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite *in natura*, observados os demais requisitos da legislação.

#### **XII. Créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.**

As glosas dos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado decorreram do entendimento de que tais bens não se encontravam associados intrinsecamente ao processo produtivo (aparelhos de ar-condicionado, aparelhos domésticos, aspiradores de pó, controle de funcionário, ferramentas, máquinas de costura, bens intangíveis etc.).

A Lei nº 10.833/2003 versa sobre essa matéria da seguinte forma:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, **ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) g.n.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, **utilizados nas atividades da empresa**; g.n.

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, **adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) g.n.

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

Diante dos dispositivos reproduzidos acima, conclui-se que somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis a lei não exige que tais bens sejam utilizados no

processo produtivo ou em revenda, bastando que sejam utilizados nas atividades da empresa genericamente consideradas.

Como se está diante de máquinas e equipamentos, a lei estipula que o direito a crédito se vincula à utilização dos bens ou na produção de bens destinada à venda ou na prestação de serviços.

O Recorrente, após discorrer sobre a evolução das regras contábeis, argumenta que se trata de bens corpóreos empregados na atividade fim, compondo o custo operacional da empresa.

Contudo, analisando os bens a que o Recorrente se reporta, quais sejam: aparelhos de ar-condicionado, aparelho de eletrodoméstico, aparelho de localização, aparelho de telecomunicação, aspirador de pó, controle de funcionários, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, equipamentos de transporte de mercadorias, ferramentas, iluminação, paletes e paleteiras, equipamentos de ventilação de ambiente entre outros, chega-se a diferentes conclusões, a depender da natureza do bem:

a) aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação podem ser utilizados tanto em atividades administrativas quanto em atividades relacionadas à produção;

b) aparelho de controle de funcionários, aparelhos de localização, aspirador de pó, eletrodomésticos e aparelhos de telecomunicação são utilizados em atividades de cunho administrativo, pois que alheios ao processo produtivo do Recorrente (considerando o processo produtivo do Recorrente, vislumbra-se a utilização na produção de equipamentos industriais, de grande porte, que, a meu ver, não se confundem com simples eletrodomésticos, estes de uso restrito/doméstico, mais hábeis a serem utilizados em setores administrativos da empresa);

c) em relação aos paletes e paleteiras, o Recorrente pleiteia o direito a crédito tanto a partir dos encargos de depreciação quanto como insumos, sem, contudo, identificar as razões de tal postura. Além dos mais, o crédito em relação a esses itens já foi reconhecido no item VII supra.

Nesse contexto, restringindo-se aos bens comprovadamente utilizados no processo produtivo, deve-se reverter a glosa em relação aos créditos apurados sobre os encargos de depreciação dos bens assim identificados: aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação, desde que observados os demais requisitos da lei.

### **XIII. Outras operações com direito a crédito.**

Pelo fato de terem sido considerados muito elevados os valores envolvidos na apropriação de créditos por parte da empresa na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito”, totalizando nos três anos quase 100 milhões de reais, a Fiscalização considerou implausível a empresa não apresentar, após ser intimado e reintimado, detalhamento e elementos comprobatórios suficientes para demonstrar a natureza e a destinação de tais operações.

Na planilha de e-fl. 631, apresentada pelo contribuinte, em sua última coluna e em quase a totalidade de suas linhas, consta a informação de que os itens identificados superficialmente na primeira coluna não geravam direito a crédito das contribuições.

A DRJ, considerando que o contribuinte não apresentara na Manifestação de Inconformidade nenhum elemento adicional que pudesse infirmar as conclusões da Fiscalização, manteve as glosas.

No Recurso Voluntário, o contribuinte alega que os bens e serviços incluídos nessa rubrica poderiam ter sido informados em outros campos do Dacon e que, em razão do princípio da verdade material, o julgador tinha a obrigação de buscar a realidade dos fatos.

Diante disso, em face da total ausência de identificação e comprovação dos bens e serviços incluídos na rubrica “Outras operações com direito a crédito”, mantêm-se as glosas.

#### **XIV. Correção monetária dos créditos.**

Apesar de o Recorrente ter solicitado a correção do monetária somente em sede de recurso, isso não inviabiliza a apreciação dessa matéria, pois foi somente após a decisão de primeira instância que lhe foram reconhecidos créditos da contribuição.

As decisões judiciais destacadas pelo Recorrente não têm efeito vinculante para este Colegiado. Além do mais, essa matéria se resolve com a súmula CARF nº 125, *verbis*:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse sentido, nega-se a correção monetária pretendida.

#### **XV. Conclusão.**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

a) reverter as glosas relativas às despesas com materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, inclusive graxas, mas desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição;

b) reverter as glosas relativas a equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, observados os demais requisitos da lei;

c) reconhecer o direito a crédito calculado a partir dos encargos de depreciação ou amortização relativamente a gastos com benfeitorias no ativo imobilizado (abraçadeira, bucha, cabo flexível, cadeado, chapa, curva, ferro, haste, joelho, luva, parafuso, porca, rolo de lã, tintas, tubo de esgoto, válvula, vergalhão, viga etc.), observados os demais requisitos legais, devendo o Recorrente, para se valer desse direito, apresentar demonstrativo de apuração, amparado em sua escrita fiscal, bem como nos documentos que a embasam, sob pena de indeferimento do crédito respectivo;

d) reverter as glosas relativas a peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores, mas desde que o Recorrente comprove sua utilização no processo produtivo, observados os demais requisitos legais;

e) reverter as glosas relativas à rubrica “Movimentação de carga/produtos”, compreendendo os produtos identificados como “Filme de Polietileno, Smart Filme Stretch ou Europack, Filme Termo Retrátil, Filme Termoencolhível, Filme Winpack, Fitas em Geral, paletes e paleteiras manuais”, observados os demais requisitos da lei;

f) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de produtos sem direito a crédito, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País;

g) reverter as glosas relativas a fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País;

h) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de leite *in natura*, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite *in natura*, observados os demais requisitos da lei;

i) reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre os encargos de depreciação dos bens assim identificados: aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e de iluminação, mas desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.”

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, nos termos do voto paradigma, para:

a) reverter as glosas relativas às despesas com materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, inclusive graxas, mas desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição;

b) reverter as glosas relativas a equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, observados os demais requisitos da lei;

c) reconhecer o direito a crédito calculado a partir dos encargos de depreciação ou amortização relativamente a gastos com benfeitorias no ativo imobilizado (abraçadeira, bucha, cabo flexível, cadeado, chapa, curva, ferro, haste, joelho, luva, parafuso, porca, rolo de lã, tintas, tubo de esgoto, válvula, vergalhão, viga etc.), observados os demais requisitos legais, devendo o Recorrente, para se valer desse direito, apresentar demonstrativo de apuração, amparado em sua escrita fiscal, bem como nos documentos que a embasam, sob pena de indeferimento do crédito respectivo;

d) reverter as glosas relativas a peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores, mas desde que o Recorrente comprove sua utilização no processo produtivo, observados os demais requisitos legais;

e) reverter as glosas relativas à rubrica “Movimentação de carga/produtos”, compreendendo os produtos identificados como “Filme de Polietileno, Smart Filme Stretch ou Europack, Filme Termo Retrátil, Filme Termoencolhível, Filme Winpack, Fitas em Geral, paletes e paleteiras manuais”, observados os demais requisitos da lei;

f) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de produtos sem direito a crédito, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País;

g) reverter as glosas relativas a fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País;

h) reverter as glosas relativas a fretes pagos nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei;

i) reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre os encargos de depreciação dos bens assim identificados: aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e de iluminação, mas desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza