



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.901489/2014-74
ACÓRDÃO	9303-015.899 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	INDUSTRIA DE LATICINIOS PALMEIRA DOS INDIOS S/A ILPISA - EM RECUPERACAO JUDICIAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO À SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que contrarie Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, nos termos do art. 118, § 12, III, “c”, do RICARF.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI Nº 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido, e embalagens para transporte (“movimentação de mercadoria”), e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, para restabelecer as glosas sobre: (a) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (b) fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição). A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou a relatora pelas conclusões em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. Julgado na sessão de 12/09/2024, período da manhã.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão nº 3201-006.043**, de 23/11/2019, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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: 01/10/2010 a 31/12/2010

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

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência com relação às matérias:

- **Ônus da prova em processos que tratam do direito a crédito no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS (todos os itens em que a Fazenda Nacional foi sucumbente):** Muito embora a decisão recorrida formalmente pareça se harmonizar com a jurisprudência dominante no STJ e no CARF e pareça adotar o entendimento de que o **ônus da prova**, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte, procura-se demonstrar no presente recurso, que na verdade, na prática, ao proclamar o resultado no caso concreto, o acórdão recorrido se afasta dessas teses e posicionamentos. A decisão recorrida, em diversas passagens e em todos os itens em relação aos quais deu provimento ao recurso voluntário, o fez sem considerar o cumprimento estrito da regra relativa à distribuição do ônus da prova. Mesmo reconhecendo que a lide versa sobre a possibilidade de direito a créditos no regime não-cumulativos das Contribuições para o PIS e a COFINS, o acórdão atacado, mesmo não considerando como comprovado, com provas hábeis e idôneas, até o presente momento processual, todos os requisitos para a apuração de créditos, deu provimento ao recurso voluntário, sujeitando o deferimento a comprovação futura e condicional, portanto, incerta, dos requisitos estipulados em lei e/ou conforme sua interpretação pela jurisprudência dominante no STJ e no próprio CARF. A decisão recorrida, diante do posicionamento externado, divergiu do entendimento adotado por outros Colegiados deste Eg. Conselho (Acórdão nº 3402-005.289 e Acórdão nº 3402-006.976). O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, mesmo ausentes provas hábeis e idôneas de que os créditos pleiteados atenderam aos requisitos legais e estão conforme a jurisprudência dominante. Os paradigmas, por outro lado, diante da falta de provas e de impugnação específica, demonstrando e correlacionando, por exemplo, cada item ao processo produtivo, devidamente discriminado nos livros e documentos fiscais e contábeis da contribuinte interessada, entenderam que caberia a manutenção da glosa por falta de comprovação;

- **Fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito (item IX):** o acórdão recorrido manifestou-se contrariamente ao que decidido pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual entendeu que não há previsão legal para aproveitamento de crédito sobre os serviços de frete utilizados na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS (Acórdão nº 9303-005.154), e pela Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF no Acórdão paradigma nº 3301-002.298;

- Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (item X):

o acórdão paradigma concedeu o crédito, diferentemente do que ocorreu no Acórdão nº 3401-007.378 e no Acórdão nº 3402-006.999. A conclusão estampada nos arestos paradigmas encontram coro no entendimento sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça. O STJ não distingue o frete relativo à transferência de produtos acabados, do frete relativo à transferência de insumos e serviços realizados entre estabelecimentos da mesma empresa. O Tribunal vem decidindo que o crédito somente é admitido nas operações de venda, não sendo, portanto, admitido em quaisquer transferências;

- Fretes sobre compra de leite *in natura*. Crédito presumido (item XI):

o acórdão recorrido adotou entendimento divergente do **Acórdão nº 9303-005.154 e do Acórdão nº 9303-008.215**. Os paradigmas se debruçaram sobre situações semelhantes, relativas à vinculação do tratamento do frete em relação ao produto transportado. Como já adiantado em relação ao ponto deste recurso referente ao **item IX (do acórdão recorrido)**, segundo o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal nestes autos e corroborado pelos acórdãos paradigmas, somente na medida em que integrante do custo de aquisição, é que os fretes nas vendas de comentados produtos autorizam o direito a creditamento. Desse modo, segundo os paradigmas, admitir a apropriação total dos fretes sobre compras de produtos desonerados parcial ou totalmente ocasionaria situação em o principal (o produto em si) geraria crédito a uma alíquota mais reduzida que o crédito sobre o acessório (o seu frete). Raciocínio que não se pode admitir diante da lógica do sistema;

- Materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, e ferramentas item

III): o acórdão recorrido divergiu de outras decisões proferidas no CARF (Acórdão nº 3402-007.204 e Acórdão nº 9303007.630). O acórdão recorrido admitiu que os gastos com ferramentas e máquinas geram direito a crédito de PIS e/ou COFINS na sistemática não-cumulativa. Por outro lado, os paradigmas não admitiram essa possibilidade, pois ela não se encontra contemplada pela lei, nem mesmo sob a égide da interpretação adotada pelo STJ quanto ao conceito de insumo;

- Movimentação de Carga (item VII):

o acórdão recorrido divergiu de outras decisões proferidas no CARF (Acórdão nº 9303-008.027 e Acórdão nº 9303-008.212). Enquanto a decisão recorrida reconheceu o direito a crédito de PIS/COFINS no regime não-cumulativo, os paradigmas entenderam que, mesmo no setor alimentício, os gastos incorridos com movimentação de cargas/ produtos não se enquadravam no conceito de insumo, não dando direito a crédito. Isso já sob a luz do entendimento consolidado em recurso repetitivo julgado pelo STJ e no Parecer da COSIT;

- Peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos

e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores (item VI) e graxas (item III): o acórdão recorrido divergiu de outras decisões proferidas no CARF (Acórdão nº 3402-005.289 e Acórdão nº 3301-005.719). Enquanto o acórdão recorrido aceitou peças de reposição, combustíveis, lubrificantes e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores como insumo para efeito de creditamento das contribuições sob o regime não cumulativo, os paradigmas entenderam pela manutenção da glosa por considerar que não dão direito a crédito. Vale notar que o tratamento da matéria difere tanto em relação ao ônus da prova, quanto ao enquadramento como insumo dos itens em particular;

- **Créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (item XII):** o acórdão recorrido divergiu de outras decisões proferidas no CARF (Acórdão nº 3301-005.719 e Acórdão nº 3402-006.976). A semelhança dos contornos fáticos é patente, assim como é evidente a distinta interpretação da norma jurídica. Os acórdãos cotejados tratavam dos créditos no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado. Em todos os casos, a fiscalização glosou os citados créditos, por entender que os referidos bens, ou não se encontravam, ou não havia provas de que estavam associados intrinsecamente ao processo produtivo da contribuinte. A decisão recorrida, muito embora tenha considerado que os bens pudessem ser utilizados tanto em atividades administrativas, quanto em atividades relacionadas à produção, deu provimento ao recurso voluntário, restringindo o deferimento aos bens comprovadamente utilizados no processo produtivo, e ainda assim, observados os demais requisitos da lei. O paradigma não admitiu que o pleito fosse deferido sob condição, de futura e incertamente, ser comprovada a vinculação total ou parcial de tais bens ao processo produtivo. Não estando comprovado esse pressuposto, assim como os demais requisitos da lei, o paradigma manteve a glosa realizada pela fiscalização;

- **Manutenção predial (item V):** o acórdão recorrido divergiu de outras decisões proferidas no CARF (Acórdão nº 9303-006.596 e Acórdão nº 9303-010.157). Verifica-se a semelhança fática entre os casos cotejados, uma vez que se trata de lide relativa a créditos de PIS e/ou COFINS no regime não-cumulativo. A decisão recorrida admitiu a possibilidade de crédito no caso e reverteu as glosas realizadas pelo fisco, por crer na importância de tais dispêndios para a preservação do parque industrial. O paradigma, por outro lado, em decisão não reformada, concluiu que os gastos com manutenção predial não geram direito a crédito. Desse modo, constata-se a existência de dissídio no que respeita à interpretação do disposto no art. 3º (em especial incisos II e VII e § 1º, III), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 1102-1120 deu seguimento parcial ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional. Negou seguimento apenas em relação à distribuição do ônus da prova.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a negativa de provimento do recurso fazendário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

Fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito

O Acórdão recorrido entendeu que serviços vinculados a aquisições de bens com alíquota zero são passíveis de creditamento, revertendo as glosas 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.”

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso, houve edição de Súmula CARF nº 188 após a interposição do Recurso Especial da PGFN:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 - vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Assim, a decisão recorrida vai ao encontro da Súmula CARF nº 188, motivo pelo qual o apelo recursal não comporta conhecimento.

Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

O acórdão recorrido consignou entendimento de que:

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.

Citou como razões de decidir o acórdão nº 3201-005.562, que assim tratou do tema:

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Pelos acórdãos citados no voto, vê-se que o deferimento se deu com base no inciso II, do art. 3º das Leis de Regência.

Por sua vez os paradigmas negaram o direito ao crédito de produtos acabados por ausência de subsunção ao inciso II e IX:

Acórdão nº 3401-007.378:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não geram créditos de PIS/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, uma vez que este já se encontra encerrado.

Acórdão nº 3402-006.999:

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

A Fazenda Nacional, na peça recursal, defende a negativa do crédito com base nos dois incisos, II e IX.

Comprovada, portanto, a divergência.

Assim, conheço do Recurso Especial neste tópico.

Fretes sobre compra de leite *in natura* - Crédito presumido

Assim consignou o acórdão recorrido:

Contraopondo-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.

Logo, deu provimento para restabelecer os créditos básicos.

Por sua vez, o acórdão paradigma entendeu que:

Acórdão nº 9303-008.215

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Os serviços de fretes, na aquisição de insumos, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

Constou do dispositivo do paradigma:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para reverter a glosa quanto ao frete de produtos acabados, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento; (ii) por voto de qualidade, em **negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de crédito integral do frete utilizado na aquisição de leite**, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento e (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial, para reconhecer a aplicação do percentual de 60% do crédito presumido da agroindústria em função dos produtos fabricados pelo sujeito passivo. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao item (ii), o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Logo, entendo como configurada a divergência.

Assim, conheço do Recurso Especial neste tópico.

Materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas, e ferramentas

Segundo o acórdão recorrido:

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 (**asepsia 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.

Já no paradigma Acórdão nº 9303-007.630, em sua ementa, consta:

INSUMOS. CUSTOS/DESPESAS E ENCARGOS. **FERRAMENTAS**. ESGOTO. SANEAMENTO. LIMPEZA. FERRAGENS E OUTRAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com insumos (bens) não efetivamente empregados no processo produtivo dos bens fabricados e vendidos pelo contribuinte, assim como as despesas não essenciais ao seu processo industrial não geram créditos da contribuição passíveis de dedução do valor devido e apurado sobre o faturamento mensal.

Constou do voto condutor do paradigma:

a) insumos não efetivamente utilizados no processo industrial e créditos sobre despesas com ferramentas, esgoto, saneamento, limpeza, ferragens e outras.

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu a Cofins sob o regime não cumulativo, assim dispõe quanto aos créditos: (...)

Os custos incorridos com a aquisição de insumos não efetivamente empregados no processo produtivo e sobre despesas com ferramentas, esgotos, saneamento, ferragens e outras, ao contrário do entendimento do contribuinte, tais custos/despesas não estão contemplados nos dispositivos legais citados e transcritos acima.

O direito a créditos se restringe aos custos dos insumos empregados no processo de produção dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte e sobre as despesas essenciais ao seu processo de industrialização e sobre aquelas expressamente elencadas nos incisos do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.

No presente caso, **o próprio contribuinte informa que se trata de insumos que não foram utilizados em seu processo produtivo** e que as despesas foram

incorridas com serviços que não são essenciais ao seu processo industrial. Também, não se trata de despesas elencadas nos dispositivos legais transcritos anteriormente.

Assim, tais custos/despesas não dão direito a créditos da contribuição passíveis de desconto dos valores apurados sobre o faturamento mensal.

Entendo que a divergência não se estabeleceu, porquanto a premissa do acórdão recorrido é a de que tais dispêndios são essenciais e relevantes ao processo produtivo (logo, são insumos).

Assim, no acórdão recorrido, os referidos dispêndios integram o processo produto da recorrente, sendo esta pertinencialidade fato incontroverso, segundo se extrai do voto condutor, que é premissa diametralmente oposta à do paradigma, uma vez que neste o fato incontroverso era o de que os dispêndios não integravam o processo produtivo.

Além disso, para que fosse possível a análise de divergência, seria necessária a especificação de cada dispêndio e seu cotejo analítico com o paradigma, o que incoorreu no caso.

Assim, não conheço do Recurso Especial neste tópico.

Movimentação de Carga

Nos termos do acórdão recorrido:

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.

Já o acórdão paradigma nº 9303-008.027 decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

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

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos da Cofins, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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. **No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.**

Constou do voto:

Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, **peço vênia para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco).**

Com efeito, entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo, portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco), de acordo com o referido Parecer esses gastos não podem ser considerados insumos,

por estarem relacionados ao produto já acabado. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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

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

Como os gastos em questão não caracterizam insumo, não podem gerar o crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Resta perquirir se eles poderiam se enquadrar no conceito de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, para fins de geração do crédito previsto no inciso IX do antes referido art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Entendo que não, pois trata-se de serviços relacionados à logística de produtos acabados, não necessariamente relativos especificamente à venda. Além disso, o crédito deve ser interpretado nos termos determinados pela lei, que restringiu a armazenagem e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.

A divergência não se estabelece quanto a esse paradigma porque, como delimitado tanto no voto quanto no relatório, a decisão não analisou a embalagem para transporte, mas sim a possibilidade de creditamento das contribuições não cumulativas sobre despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, monitoramento, taxa de risco como despesas de frete e armazenagem.

Ademais, as despesas analisadas pelo paradigma estavam inseridas na manipulação de mercadorias destinadas à exportação, ao passo que o acórdão recorrido entendeu que embalagens para transporte estavam ligadas ao processo produtivo, uma vez que seriam insumos.

Por outro lado, também para que fosse possível a análise de divergência, seria necessária a especificação de cada dispêndio e seu cotejo analítico com a outra decisão.

Já o paradigma nº 9303-008.212 assim decidiu:

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso, deve ser afastada a glosa do crédito sobre gastos com indumentárias.

Por outro lado, deve ser restabelecida a glosa do crédito sobre gastos com (a) energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores e **(b) embalagens para transporte.**

A divergência se estabeleceu, porquanto no Acórdão nº 9303-008.212, a análise foi de embalagens para transporte de empresa do mesmo ramo do sujeito passivo, tendo sido a conclusão do Colegiado por manter a glosa do crédito, uma vez que as embalagens que não se incorporam ao produto.

Assim, conheço do Recurso Especial neste tópico.

Peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores e graxas

No tocante às peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços utilizados em veículos automotores, o acórdão recorrido assim se manifestou:

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.

O paradigma nº 3402-005.289 analisou situação fática e jurídica diversa, pois os dispêndios não estavam inseridos no processo produtivo.

Constou na ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. MÁQUINAS. VEÍCULOS. GLOSA. PEÇAS. MANUTENÇÃO. Mantém-se a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridas com materiais e peças empregadas na manutenção da frota de veículos agrícolas, inclusive, com óleo diesel para revenda, lubrificantes e combustíveis **pelo fato de o interessado não ter exercido atividade agrícola nem ter produzido cana-de-açúcar no período abrangido pelos Autos de Infração.**

Constou no voto:

b) Itens de manutenção de máquinas e veículos e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo Argumenta a Recorrente que, (...) foram incluídos equivocadamente na glosa, válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluido de freio, óleo hidráulico, parafusos, parafusos, reparos, retentores, filtros, juntas, filtros de óleo, mangueiras, amortecedores, etc. Afirma que devem ser considerados como INSUMOS os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção.

(...)

Observa-se que a própria Recorrente informou, expressamente, em seu recurso, que as glosas destes itens foram sobre custos incorridos com bens e serviços que não são utilizados diretamente no seu processo produtivo industrial.

Veja-se:

"(...) Dessa forma, é inquestionável que os itens glosados sob a alegação de que não se enquadram no conceito de insumos defendido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas que são de suma necessidade para a manutenção das máquinas e equipamentos, bem como da frota de veículos leves e pesados da Recorrente, são necessários para a produção do açúcar e do álcool, mesmo que não utilizados diretamente no produto ou em máquinas que entrem em contato com o produto e, portanto, gera direito ao crédito de PIS/COFINS. No caso, cabe repisar, que neste período fiscalizado (AC de 2012), o que restou consignado no item 56 do Termo de Verificação de Infração Fiscal (fl. 2.863), "(...) 56. Apenas no intuito de reforçar os conceitos e fatos expostos acima, e em especial nas soluções de consultas juntadas adiante, o contribuinte não possui atividade agrícola, portanto não exerce atividade agropecuária, não produz cana-de-açúcar, e quaisquer insumos desta produção (por exemplo óleo diesel, fertilizante, adubos, gastos com maquinários, etc.) não geram crédito ao mesmo, mas em seu lugar é permitido se utilizar (e ele utiliza) de créditos presumidos na aquisição da cana-de-açúcar adquirida de pessoa física ou jurídica (...)". Ou seja, os custos/despesas com válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluido de freio, óleo hidráulico, parafusos, reparos, retentores, filtros, juntas, filtros de óleo, amortecedores, etc., não constituem insumos do seu processo produtivo e, portanto, não geram créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente. **Além disto, a Recorrente não conseguiu demonstrar nos autos, mediante provas (documentos fiscais e contábeis, relatórios e planilhas), em que setores da produção são trabalhados e para quais fins são exatamente utilizados.**

Por outro lado, como a decisão no acórdão recorrido foi condicional, não é possível se afirmar que os dispêndios estavam inseridos no processo produtivo, pois caso o sujeito passivo não comprove a 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, a glosa será mantida.

E a decisão no paradigma assentou-se no arcabouço probatório, o que também não permitiria o estabelecimento de divergência, uma vez que não haveria similitude fática.

A divergência também não se estabelece quanto ao segundo paradigma, acórdão nº 3301-005.719, como a simples leitura da ementa já indica:

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. **FALTA DE COMPROVAÇÃO.** Possibilidade de crédito de COFINS e PIS para serviços de manutenção periódica dos caminhões da pessoa jurídica, desde que

demonstrada à utilização de tais veículos no processo produtivo e desde que esta manutenção não necessite ser ativado, caso em que o crédito se faz de outra forma.

Tem-se que o segundo paradigma não analisou os mesmos dispêndios, referia-se a contribuinte minerador (e não de produtos alimentícios como nestes autos) e a negativa de provimento se deu em razão da prova colacionada aos autos, como se observa do voto condutor:

Em relação aos serviços propriamente ditos, no entanto, a Recorrente não descreveu a essencialidade dos serviços tomados para seu processo produtivo, com exceção dos serviços de desmontagem de rocha, afirmado pela própria fiscalização, como uma despesa relacionada com o processo de extração e lavra do minério de ferro.

Já em relação aos demais serviços, como construção civil e serviços de manutenção de frota e de caminhões RK, **não há nenhuma informação, nem mesmo descrição pela Recorrente, sobre sua relação com seu processo produtivo.**

Ademais, não é possível saber, até em razão do valor destes serviços, se estamos diante de uma despesa que deveria ser ativada, razão pela qual mantenho a glosa.

Assim, ainda mais por se tratar de um caso de declaração de compensação, caberia à Recorrente demonstrar a essencialidade destes serviços ao seu processo produtivo. Desta feita, devem ser revertidas as glosas relacionadas aos serviços de desmontagem de rochas e sobre as despesas de locação de máquinas e equipamentos e as perfuratrizes.

Assim, não conheço do Recurso Especial neste tópico.

Créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Constou no acórdão recorrido:

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: (...)

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.

O paradigma Acórdão nº 3301-005.719 decidiu:

ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a escrituração do crédito das contribuições os custos das aquisições de ativos caso não seja demonstrada sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Constou do voto condutor:

“3. créditos decorrentes das aquisições de ativo immobilizado e o RECAP Conforme notas fiscais de aquisição de ativos relacionadas no processo de fiscalização (fls.

7678), tais ativos se tratam, por exemplo, de máquinas e outros equipamentos, medidores, transformadores, leitores, impressora, balança, rádio portátil, palm top.

A fiscalização negou aproveitamento de crédito sobre o custo destes ativos sob o argumento de que não estariam relacionados ao seu processo produtivo.

Por mais que possa fazer parte de seu processo produtivo, a Recorrente não apresentou nenhum tipo de prova, nem em manifestação de inconformidade, nem em Recurso voluntário, sobre a utilização de tais equipamentos em seu processo produtivo.

A Recorrente, frise-se, não informou em qual etapa de sua produção estes equipamentos utilizados, seja qual for, lavra, filtragem ou moagem.

A divergência não se verifica, pois os dispêndios são diversos, a atividade das empresas é diferente (no paradigma tratava-se de uma mineradora), bem como a razão da negativa de provimento foi a falta de prova.

Também não se estabelece a divergência quanto ao segundo paradigma nº **3402-006.976:**

PIS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Tal como o primeiro paradigma, no segundo, as atividades das empresas são diferentes (no paradigma, tratava-se de uma agroindustrial de produção de maçãs), bem como as razões de negativa de provimento foram a falta de prova. E ainda, o motivo da glosa foi outro:

Com efeito, desde o início nestes autos, a fiscalização identifica que as despesas com manutenção dos tratores que foram glosadas (recauchutagem de pneus, embreagem, bicos injetores, pistões, blocos e cabeçotes - reforma de motores -, câmbio, amortecedores, motor de partida, freios e pneus), deveriam ser consideradas como créditos relacionados a depreciação de ativos imobilizados, na forma do art. 3º, VI, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e não como crédito de insumos como pretendido pela empresa (art. 3º, II, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003).

(...)

Assim, a empresa indevidamente tomou os créditos relacionados às partes e peças de manutenção de bens do ativo imobilizado (tratores) como se tratasse de insumos, quando o correto seria, apenas, tomar o crédito dessas despesas como encargos de depreciação dos bens.

(...)

E, nos presentes autos, a empresa em qualquer momento contesta que os tratores seriam integrantes do ativo imobilizado, não trazendo qualquer elemento modificativo efetivo para a concessão do crédito quanto a esses itens. De fato, a própria Recorrente, em fase de fiscalização, identificou às e-fls. 32/33 uma série de tratores que integravam seu ativo mobilizado e já tinham, inclusive, sido objeto de depreciação.

(...)

Acresce-se que, como indicado pela fiscalização no relatório de verificação fiscal, uma vez que não foi possível segregarmos na contabilidade os valores correspondentes à depreciação, a fiscalização não possuía documentos e informações suficientes para conceder o crédito com fulcro no art. 3º, VI das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. E em sua defesa a Recorrente nada acrescenta em relação às despesas referentes à manutenção dos bens imobilizados.

(...)

Ora, essencial novamente firmar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe. O contribuinte traz considerações gerais quanto ao conceito de insumo, sem demonstrar que eventualmente os bens ou serviços não teriam sido ativados ou afastados das despesas de depreciação (Parecer n.º 5/2018). Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não reconhecer o crédito pleiteado, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/19724.

Nesse sentido, face a ausência de qualquer elemento modificativo concreto da conclusão alcançada pela fiscalização quanto aos créditos relacionados à manutenção de bens do ativo imobilizado (tratores), cabe ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

Assim, não conheço do Recurso Especial neste tópico.

Materiais e serviços utilizados em manutenção predial

O acórdão recorrido mais uma vez deu provimento condicional à tomada de crédito:

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.

Por sua vez, o paradigma nº 9303-006.596 registrou:

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO. A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

Constou do voto vencedor:

O objeto de discussão no recurso da Fazenda Nacional refere-se à possibilidade de crédito nas despesas incorridas com manutenção predial.

(...)

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma

exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

Os créditos na aquisição de insumos estão previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito e destacado. Tratam-se dos insumos utilizados no processo produtivo do produto destinado a venda. Portanto, não há leitura, por mais alargada que seja, que possa tratar as despesas incorridas com manutenção predial dentro do conceito de insumos tratados no citado inc. II.

Porém a relatora, além de destacar que se trata de um insumo em seu conceito mais abrangente, afirma que o crédito estaria previsto no inc. VII do art. 3º, também transcrito e destacado mais acima. Ocorre que aqui, a legislação permite o crédito em benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, mas vejam que esse crédito não é com as despesas incorridas nas benfeitorias ou manutenção predial. Mais adiante, no inc. III do § 1º, também transcrito e destacado acima, a lei informa que o crédito previsto no inc. VII do art. 3º são somente sobre os encargos de depreciação.

Portanto, indubitavelmente, não existe previsão legal para a concessão de créditos sobre as despesas incorridas com manutenção predial, pois não são insumos do processo produtivo e nem são encargos de depreciação.

Ainda que o provimento do acórdão recorrido da tomada de créditos a partir dos encargos de depreciação tenha sido condicionado à comprovação do direito na liquidação na unidade de origem, entendo que a divergência está configurada, uma vez que o paradigma consignou que não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

Contudo, a divergência não está caracterizada em relação ao paradigma nº 9303-010.157, que decidiu no mesmo sentido de acórdão recorrido de que gastos com manutenção predial do setor fabril não geram direito ao crédito como insumos, mas sobre a depreciação do ativo:

Ementa:

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Materiais de segurança e

de uso geral, Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e Embalagens que não se incorporam ao produto. Sobre os gastos com manutenção predial do setor fabril, não há que se falar em constituição de crédito, pois somente há tal direito sobre a depreciação do ativo.

Assim, não conheço do Recurso Especial neste tópico.

MÉRITO

Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

A glosa dos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa deve ser restabelecida, pelas razões expostas a seguir.

Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nega o crédito de frete de produtos acabados por não se enquadrar no inciso II do art. 3º das leis de regência, já que não se subsume ao conceito de insumo, tampouco no inciso IX do mesmo art. 3º, pois não compõe a operação de venda. Nesse sentido:

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

(Acórdão nº 9303-014.425, j. 17/10/2023, Relatora Liziane Angelotti Meira).

DESpesas. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

(Acórdão nº 9303-015.019, j. 09/04/2024, Relator Rosaldo Trevisan).

Assim, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, não cabe o creditamento como insumo, posto que o ciclo de produção já se encerrou.

E o STJ não reconhece o direito ao crédito de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, a exemplo do acórdão AgInt

no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no *DJe* de 25 de maio de 2022:

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

No mesmo sentido figuram os seguintes acórdãos da Corte Superior: AgInt no AREsp 848.573; AgInt no AREsp 874.800; AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS; AgRg no REsp 1.386.141 e AgRg no REsp 1.515.478/RS.

Dessa forma, em relação ao frete de produtos acabados, as razões pela negativa do direito ao crédito são assim sintetizadas:

(i) Esses dispêndios não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(ii) Não passam pelo teste da subtração proposto no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.

(iii) Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX, do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

(iv) Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.

(v) Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional neste tópico.

Fretes sobre compra de leite *in natura* - Crédito presumido

A glosa foi assim relatada pela autoridade fiscal:

De acordo com os arquivos digitais e planilhas eletrônicas apresentados pela empresa e a análise das notas fiscais eletrônicas – NF-e emitidas por ela e por seus fornecedores, constatou-se que em relação aos “Bens Utilizados como Insumos” a totalidade da compra de “Leite in Natura”, foi realizada sobre a modalidade de “Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais”, de acordo com o estatuído no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004.

Portanto, a empresa cometeu o equívoco ao se apropriar na totalidade de tais fretes sobre as compras do “Leite in Natura”, quando, na realidade, ela deveria ter adotado o mesmo princípio legal que rege o crédito presumido nestes casos, ou seja, ter se apropriado de 60% (sessenta por cento) das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (1,65%), e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (7,6%), conforme determinação do inciso I do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, vigente à época dos fatos geradores.

Caso fosse permitido a apropriação total dos fretes sobre compras do leite in natura, resultaria numa situação peculiar e excepcional, em que o principal, que é o produto em si, teria uma aplicação de alíquota diferenciada a menor e o seu frete, que é o acessório, teria aplicação de uma alíquota cheia a maior, além deste fato, a empresa, neste caso, seria duplamente beneficiada por este equívoco, já que ao se apropriar destes créditos como insumos sobre serviços, ela utilizou tais créditos como base para os pedidos de ressarcimento, o que não era permitido legalmente para os créditos presumidos nos anos em questão.

Sobre a referida glosa, colaciona-se o precedente desta Turma, acórdão nº 9303-014.916, de Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. **No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).**

Ademais, cita-se a Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 - vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Dessa forma, entendo que à matéria deve ser aplicado o racional da Súmula CARF nº 188 para restabelecer as glosas sobre os fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido, que não atendam condição estabelecida nessa Súmula: registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria, nos termos postos acima.

Movimentação de Carga (embalagens para transporte)

A glosa foi assim justificada:

Constatou-se que a empresa se creditou, como insumos, de materiais que são utilizados para a movimentação de carga e de produtos e a facilitação no 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.

A definição dada pela própria empresa sob a função de que cada um destes materiais é a disposta abaixo, em resposta à intimação, quando apresentou a descrição detalhada de cada fase do processo produtivo:

Filme de Polietileno: plástico de encolhimento que envolve 3 ou 6 unidades individuais ou a caixa final (para embarque).

Smart Filme Stretch ou Europack: plástico que envolve e firma a formação dos pallets.

Filme Termo Retrátil: filme plástico para facilitação de movimentação de carga.

Filme Termoencolhível: plástico de encolhimento que envolve a caixa final (para embarque).

Filme Winpack: plástico envolve e firma a formação dos pallets.

Fitas em Geral: auxilia no corte da película para não danificar a embalagem, fita para costura de saco de 25 kg e lacra externamente as caixas de papelão.

Palete: estrado que é utilizado para movimentação de cargas.

Paleteira Manual: veículo utilizado no transporte dos paletes.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas definem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a definição do que seja insumo é dada pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Nas referidas IN entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a matéria-prima, o produto intermediário, o material

de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Apesar de serem indispensáveis tais produtos não se integram aos produtos finais da empresa, mas se destinam tão somente ao transporte destes e por isto não podem compor a base de cálculo dos créditos.

No presente caso, estes produtos envolvem o acondicionamento dos produtos finais e é realizada apenas para fins de facilitação no transporte das mercadorias, devido ao tamanho reduzido das embalagens individuais, não há como organizar o estoque de milhares de produtos sem estes materiais.

Há ainda o fato de que os paletes e as paleteiras são utilizados continuamente para a movimentação de diversas mercadorias, enquadrando-se, no caso, mais como bens do ativo imobilizado, portanto, sujeito à depreciação.

Saliente-se que estes produtos não podem ser confundidos com os materiais de embalagens, que legalmente permitem o creditamento, os gastos com embalagens só serão considerados se estas se incorporarem ao produto final, já que elas fazem parte de sua apresentação para o consumidor final, além do mais, para que tais produtos pudessem ser considerados insumos à luz da legislação do PIS/Cofins não-cumulativos estes teriam que se incorporar ao produto em fabricação, o que não ocorre no presente caso.

Portanto, tais produtos são utilizados apenas para proteger e facilitar o transporte dos produtos finais fabricados pela empresa e não dão direito a crédito da não-cumulatividade, mesmo que descartáveis e/ou de utilização obrigatória por necessidade logística da empresa.

O Contribuinte aduz que:

(...) utiliza 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.

Ao impedir a contaminação dos alimentos, o material de embalagem é insumo relevante da indústria de alimentos e a este devem ser concedidos créditos das contribuições.

Nesse sentido, o acórdão nº 9303-014.544, j. 23-01-2024:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

Assim, as despesas incorridas com as embalagens de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, das Leis de Regência, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção de alimentos, garantem a qualidade e integridade os produtos.

Por isso, nego provimento ao Recurso Especial neste tema.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido, e embalagens para transporte (“movimentação de mercadoria”), e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para restabelecer as glosas sobre: (a) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (b) fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro