



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



**Processo nº** 10630.903954/2011-74  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.776 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de novembro de 2020  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** BARBOSA & MARQUES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), Ausente a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa vinculados a receitas de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição. O pedido, no valor de R\$ 308.322,14, refere-se ao primeiro trimestre de 2007 e foi formalizado no PER nº 35651.26248.241111.1.5.11-3140 (fls. 05/07), ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação (fls. 08/19).

Analisada a pretensão, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 410/432, no qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no importe de R\$ 170.272,38, e homologou parcialmente as compensações, até o limite do direito creditório reconhecido.

No Relatório do referido Despacho, após mencionar o objeto do processo e a base legal apontada pela contribuinte como fundamento de seu pedido, o Auditor Fiscal informa sobre a instrução do processo com juntada de cópias de Dacon e intimações

feitas à contribuinte solicitando informações e documentos. Informa ainda quais as análises efetuadas e conclui o Relatório com a seguinte observação:

1.7. Cumpre observar que a presente análise, sendo realizada por essa Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT), com base, sobretudo, em arquivos magnéticos e em consultas aos sistemas da RFB, não teve a profundidade e tampouco a abrangência de um procedimento de fiscalização. Dessa forma, o presente trabalho não exclui eventual fiscalização sobre o mesmo período.

Apresenta, a seguir, os **fundamentos da decisão**. Informa inicialmente que a análise do direito creditório pleiteado será efetuada mediante análise dos débitos, análise dos créditos presumidos, análise dos créditos básicos e recálculo dos valores dos créditos a serem ressarcidos.

No tocante aos **débitos**, refere-se à base legal, transcreve parcialmente os arts. 1º e 6º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, informa que, cotejando os dados constantes nos Dacon com os das DIPJ relativos às receitas declaradas, e ainda com os valores informados em arquivos magnéticos fornecidos pela interessada durante a ação fiscal, não foram “*constatas inconsistências relevantes*”, e conclui:

2.2.3. Diante do exposto, efetuadas as verificações relatadas acima, concluímos que os valores que compõem a base de cálculo das contribuições da Cofins, declarados no Dacon, estão corretos, conforme os dados disponíveis.

Passando à análise dos **créditos presumidos**, menciona sua base legal, transcreve parcialmente o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, e prossegue:

2.3.2. No caso presente o contribuinte apura os seus créditos presumidos sobre o leite in natura que adquire de pessoas físicas e jurídicas. A apuração dos créditos presumidos de COFINS calculados com base nos documentos/planilhas apresentadas, bem como os cálculos informados no dacon, podem ser reproduzidos conforme quadro abaixo:

Apuração de créditos presumidos sobre custos de leite in natura Alíquota de 60% de 7,6% = 4,56%		
Meses	Valor total do leite (R\$)	Cofins informada no Dacon (R\$)
janeiro de 2007	2.218.184,32	101.949,58
fevereiro de 2007	2.207.599,62	101.190,88
março de 2007	2.531.454,49	117.064,96

Observa que, conforme a legislação de regência, “*os créditos presumidos são limitados aos débitos apurados de Pis e Cofins*”. Transcreve dispositivos da Instrução Normativa SRF n.º 660, de 17 de julho de 2006, e conclui:

2.3.4. Verificadas as planilhas apresentadas pelo contribuinte, constata-se que a referida limitação de utilização dos citados créditos é observada, bem como a alíquota de 4,56 %, equivalente a 60% da alíquota de Cofins, foi corretamente aplicada, vez que apresenta diferenças irrelevantes. Portanto, não há correções a ser procedidas nos referidos cálculos.

Inicia, a seguir, a análise dos **créditos básicos**, registrando que:

- com a expressão “créditos básicos” está se referindo aos créditos previstos nos arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 2003;
- a apuração dos créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo é demonstrada, respectivamente, nas Fichas 06A e 16A do Dacon;
- nestas fichas, as bases de cálculo dos créditos são divididas em três colunas, de modo a indicar a que tipo de receita estão vinculadas as despesas geradoras de créditos

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

(“Tributadas no Mercado Interno” - 1ª Coluna), (“Não tributadas no Mercado interno” - 2ª coluna), (“de Exportação” - 3ª Coluna), sendo estes os valores sobre os quais incidirão as alíquotas do PIS e da Cofins para a apuração dos respectivos créditos, no regime da não cumulatividade.

Prossegue o Auditor-Fiscal:

2.4.4. Feitos esses esclarecimentos, cumpre observar que o contribuinte em questão não apura créditos vinculados a exportação. Assim, seus créditos objetos de pedidos de ressarcimento se referem às compras/entradas vinculadas a vendas não tributadas (tributadas a 0%) realizadas no mercado interno, já que esses créditos são compensáveis e ressarcíveis. Por sua vez, os créditos vinculados a vendas tributadas no mercado interno são apenas compensáveis com contribuições da mesma espécie (Pis com Pis e Cofins com Cofins), devendo ser mantidos na escrita.

2.4.5. Depreende-se do acima disposto que para o prosseguimento desta análise faz-se necessário o conhecimento de quais dos produtos industrializados pelo presente contribuinte são tributados à alíquota de 0% de Pis e Cofins, bem assim quais os insumos relacionados aos mesmos. Para tanto se deve atentar para a disposição da lei 10.925/2004, como segue:

Transcreve o dispositivo legal mencionado e continua:

2.4.6. Considerando-se a relação de fls. 151 a 153, no que se refere à tributação sob alíquota de 0% do Pis e Cofins, os produtos fabricados pelo contribuinte podem ser assim divididos:

Quadro de produtos Tributados à alíquota zero		
Descrição	Ato normativo	Vigência
Leite fluido pasteurizado e ou industrializado.	Lei nº 11.051/2004	Janeiro de 2005
leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano, queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão	Lei nº 11.196/2004	Março de 2006
leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano <b>ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano</b> , queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado, soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano.	Lei nº 11.488/2007	Julho de 2007

2.4.7. Dessa forma, para que se apurem os créditos a que o contribuinte tem direito, considerando-se que a partir de janeiro de 2005 os produtos derivados de Leite, passaram, gradativamente, a terem suas alíquotas de incidência de Pis e Cofins reduzidas a zero, faz-se necessária a segregação de seus créditos conforme a utilização das entradas que lhe deram origem. Assim, reitero, dos itens utilizados em produtos cujas vendas são tributadas resultarão créditos apenas compensáveis, não passíveis de ressarcimento, dos itens utilizados em produtos cujas vendas não são tributadas resultarão créditos compensáveis e ressarcíveis, já dos itens utilizados em ambos os produtos poderão resultar créditos apenas compensáveis ou compensáveis e ressarcíveis.

2.4.8. A segregação entre os créditos vinculados às receitas com produtos tributados à alíquota zero e os demais créditos do mercado interno, por analogia ao disposto no §8º do artigo 3º das Leis 10.637/2003 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins), será efetuado, a critério do contribuinte, pelo método de apropriação direta ou pelo método do rateio proporcional. Sendo desnecessário explicar ambos, importa apenas dizer que o contribuinte utiliza o rateio, onde se aplica aos custos, despesas e encargos comuns, considerados insumos, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

2.4.9. Os valores totais das receitas auferidas no mercado interno, incluídas as de vendas sujeitas à alíquota zero, foram conferidos nos arquivos magnéticos e Livro de Registro

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10630.903954/2011-74

de Apuração do ICMS. Quanto à receita referente a vendas de produtos tributados à alíquota zero, a mesma foi verificada nos arquivos magnéticos apresentados. Para tanto foram considerados os produtos de alíquotas zero fabricados pelo contribuinte conforme relação de fls. 151 a 153.

2.4.10. Após estas considerações, apesar de os créditos pleiteados se referirem a insumos vinculados a vendas não tributadas no mercado interno, a presente análise abrangerá todos os créditos apurados, na ordem em que são apresentados nas fichas do DACON.

Em tópico intitulado "*2.4.11. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Linhas 02 e 03 das Fichas 06A e 16A do DACON)*", transcreve os dispositivos das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, bem como das Instruções Normativas SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e n.º 404, de 12 de março de 2004, que regem a matéria e passa à análise específica dos "*BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Linha 02 das fichas 06A e 16A do Dacon)*".

Registra que em todos os meses do período a contribuinte declarou aquisições de bens utilizados como insumos. Que, intimada, a contribuinte esclareceu que suas aquisições são divididas em diversos grupos, conforme o quadro demonstrativo a seguir reproduzido:

Dacon	Bens Utilizados como Insumos	janeiro de 2007	fevereiro de 2007	março de 2007	Trimestral
Linha 02	Embalagens	826.784,95	900.913,93	736.690,64	2.464.389,52
	Insumos	101.604,05	66.415,10	86.070,78	254.089,93
	Matérias primas	365.874,30	31.368,50	72.037,69	469.280,49
	Material de consumo	3.311,90	456,50	15.904,16	19.672,56
	Material de Limpeza	64.790,21	92.618,41	90.211,89	247.620,51
	Material de Laboratório	10.744,98	12.399,83	16.766,58	39.911,19
	Imobilizados – Peças	162.703,71	149.120,95	151.286,68	463.111,34
Total da Linha		1.535.814,10	1.253.293,02	1.168.968,42	3.958.075,54

A contribuinte foi ainda intimada a apresentar arquivos magnéticos com a descrição de cada item que compõe "*as notas fiscais ali consignadas, bem como da forma/local de utilização de cada item*". Com base nos arquivos magnéticos apresentados a fiscalização constatou "*a efetividade das entradas consignadas no quadro acima, cujos montantes ainda foram cotejados com os respectivos livros de entradas, não sendo verificados ajustes a serem procedidos*". Acerca destes arquivos, o Auditor-Fiscal apresenta ainda a seguinte observação:

2.4..11.4. Em que pese a correção dos valores acima, a possibilidade de apuração de créditos de Pis/Cofins sobre tais montantes será verificada caso a caso. Neste ponto deve ser observado que, embora o contribuinte tenha se limitado à informação do quadro acima, ao mesmo foi solicitado que apresentasse informação acerca do local de utilização de cada item de suas entradas que foram consideradas insumo (fls. 120 a 123), para que fosse evitado a glosa de valores referentes a itens utilizados diretamente na produção do estabelecimento, embora suas características não o relacionasse a esta atividade. Dessa forma a análise que segue terá por base não apenas a classificação dada pelo contribuinte, mas as características dos itens e suas aplicações no processo produtivo do contribuinte (aplicação verificada quando da visitação do estabelecimento industrial, realizado durante análises procedidas em créditos de outros períodos.

Passa então à análise de cada um dos grupos em que a contribuinte divide os "bens utilizados como insumos", dizendo (destaques no original):

**A) Embalagens, Insumos e Matérias primas** – Os valores sob estas classificações serão aceitos como declarados, haja vista que estão conforme a legislação de referencia e a relação de insumos de fls. 151 a 153;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

**B) Material de Consumo** – Dos itens classificados como materiais de consumo, serão considerados insumos apenas o item “TECIDO POLIEST. BRANCO” uma vez que na visita ao estabelecimento do contribuinte verificou-se que pela forma de sua utilização este material pode ser classificado como insumo. Os demais itens desta classificação, conforme relação de fl. 184, não constam da relação de insumos de fls. 151 a 153, e pelas suas descrições/características não são utilizados no processo produtivo do contribuinte. Assim os valores dos materiais de consumo aptos a gerarem créditos de Pis/Cofins, fl. 184, ficaram conforme quadro abaixo:

Dacon	Materiais de Consumo	janeiro de 2007	fevereiro de 2007	março de 2007	Trimestral
Linha 02	Valores declarados	3.311,90	456,50	15.904,16	19.672,56
	Valores glosados	3.311,90	0,00	14.018,36	17.330,26
	Valores com direito a crédito	0,00	456,50	1.885,80	2.342,30

**C) Materiais de Laboratório** – Os itens classificados sob esta rubrica não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não se enquadram no conceito de insumos e nem constam expressamente da legislação de regência. As despesas com materiais de laboratório, independentemente de utilizados em controle técnico de fases de produção, no desenvolvimento de novas tecnologias ou em procedimentos que garantam a qualidade do produto final, não são considerados insumos. Esse entendimento está conforme a Solução de Consulta nº 10 – SRRF/3ª RF, cuja ementa, em parte, abaixo se colaciona.

(...)

Assim, pelo acima exposto deverão ser glosados da base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins todos os valores referentes a materiais de laboratório.

**D) Materiais de Limpeza** – O mesmo entendimento posto no item anterior deve ser repetir quanto aos valores classificados como materiais de limpeza, isto é, não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos nem constarem expressamente previstos na legislação de regência.

É de se notar que tais despesas (materiais de laboratório e materiais de limpeza), a despeito de poderem ser consideradas necessárias à vida da empresa, não fazem parte do âmagô da fabricação. Por essa razão, não podem ser consideradas intrínsecas à atividade da empresa, não cabendo, dessa forma, crédito em relação a elas.

Assim, pelo acima exposto deverão ser glosados da base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins todos os valores referentes a materiais de limpeza.

**E) Imobilizados – Peças** – sob esta classificação o contribuinte considera uma grande variedade de gastos, conforme relação de fls. 157 a 161, 166 a 169 e 177 a 180, e descrição na planilha de fls. 185 a 225. Como se constata, na citada planilha estão gastos com materiais de construção (cimentos e vergalhões), peças de veículos de passeio e empilhadeiras, parafusos, motores, bombas, pneus, escadas, ferramentas, dentre outras. Contudo, este procedimento não está em consonância com a legislação de regência, uma vez que não é qualquer gasto que dará ensejo a créditos de Pis e Cofins.

O crédito que se permite calcular, nos termos da legislação vigente (acima colacionada), é tão somente sobre as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado.

Assim, tendo em vista a grande variedade de itens classificados como “imobilizados – peças” que o contribuinte considerou insumos, e sobre os quais apurou créditos de Pis e Cofins, foi solicitado a ele, conforme fls. 120 a 123, que especificasse o local de aplicação daqueles itens, por exemplo, se na linha de produção, na manutenção de veículos de transportes internos (por exemplo empilhadeiras), na manutenção de

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

veículos de transportes externos, em laboratórios, reformas de prédios, administração, portaria, tratamento de resíduos, limpeza e outros. Em que pese esta solicitação, o contribuinte não apresentou tais informações, permanecendo o esclarecimento genérico de “imobilizados – peças”.

Dessa forma, como diversos dos itens classificados como “Imobilizados - Peças”, consignados na planilha de fls. 185 a 225, dadas as suas características, não são aplicados no processo produtivo do contribuinte (fabricação de leites e derivados), e o mesmo, embora solicitado, não logrou comprovar quais seriam aplicados em seu processo produtivo, deve ser glosada a totalidade dos créditos calculados sobre os custos dos bens utilizados como insumos sob a classificação de “imobilizados – peças”.

Trata, a seguir, dos créditos calculados sobre ***"SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Linha 03 das fichas 06A e 16A do Dacon)"***, acerca dos quais assim se manifesta:

2.4.11.5. Sob esta classificação o contribuinte considera uma grande variedade de gastos, conforme relação de fls. 161 e 162, 170 e 180 a 183, e descrição na planilha de fls. 226 a 230. Como se constata, na citada planilha estão gastos de serviços com manutenção de motores, manutenção de veículos, conserto de máquina de escritório, consertos de telefones, manutenção de poços artesianos e diversos outros. Desta relação verifica-se que o contribuinte entende que sobre o custo de quaisquer serviços, sobretudo o de manutenção de quaisquer espécie, lhe é permitido apurar créditos de Pis/Cofins. Contudo, este procedimento não está em consonância com a legislação de regência, uma vez que não é qualquer serviço que dará ensejo a créditos de Pis e Cofins, mas tão somente aquele que for utilizado diretamente na fabricação, na condição de insumo à fabricação de produtos destinados à venda.

2.4.11.6. No caso de serviços de manutenção, cujo crédito também é restrito, deve-se calcular créditos apenas sobre os custos dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumo à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano.

2.4.11.7. Como diversos dos serviços consignados na planilha de fls. 226 a 230, dadas as suas características, não são aplicados no processo produtivo do contribuinte (fabricação de leites e derivados), e o mesmo, embora solicitado, não logrou comprovar quais seriam aplicados em seu processo produtivo, deve ser glosada a totalidade dos créditos calculados sobre os custos dos serviços utilizados como insumos.

No tocante aos créditos sobre ***"DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE A VAPOR (Linha 04 das Fichas 06A e 16A do DACON)"***, após transcrever os dispositivos legais autorizadores dos créditos, registra que:

2.4.12.1. Como despesas com energia elétrica, nominadas pelo contribuinte como “Energia Elétrica e Térmica”, fls. 162/163, 170/171 e 182/183, além da energia elétrica, cujos valores foram confirmados por amostragens de notas fiscais (fls. 238 a 265), apurou-se créditos sobre compras classificadas como “combustíveis óleo/lenha”, conforme quadro que segue.

	Energia Elétrica e Térmica	janeiro de 2007	fevereiro de 07	março de 07	Vlr Trimestral
Linha 04	Combustível Óleo/Lenha	60.287,37	69.282,16	116.284,42	245.853,95
	Energia Elétrica	147.349,70	160.604,07	149.826,66	457.780,43
	<b>Total da Linha</b>	<b>207.637,07</b>	<b>229.886,23</b>	<b>266.111,08</b>	<b>703.634,38</b>

Observa que, conforme esclarecimento prestado pela contribuinte, "o óleo diesel é utilizado como combustível de veículo de uso restrito da produção, o GLP 20 KG é utilizado nas empilhadeiras e o óleo combustível A1 é utilizado nas caldeiras". Entretanto, diz o Auditor-Fiscal, "quando da visitação ao estabelecimento do contribuinte, realizada durante procedimento similar desenvolvido em outra ocasião, verificou-se a

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

aplicação destes itens, que ocorrem da seguinte forma: a) G.L.P. em botija – utilizado como combustível para empilhadeiras; b) GASOLINA/ALCOOL – utilizados como combustível de veículos; c) ÓLEO COMBUSTIVEL 1A, OLEO DIESEL – GERADOR/CALDEIRA ou LENHA – utilizado como combustível para caldeiras; e d) ÓLEO DIESEL P/ VEICULOS – utilizado em de veículos".

Conclui:

2.4.12.3. Assim, considerando-se a legislação correlata, já acima colacionada, entendemos que tão somente o item "c" acima "ÓLEO COMBUSTIVEL 1A, OLEO DIESEL – GERADOR/CALDEIRA ou LENHA" atende a disposição legislativa para figurar como base de cálculo de créditos de Pis e Cofins, uma vez que é condição estabelecida na legislação (inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins)) que combustíveis e lubrificantes devem ser utilizados na produção, como insumos, o que não acontece no presente caso.

2.4.12.4. Dessa forma, pelo exposto, os créditos sobre as entradas intituladas como "combustíveis óleo/lenha" foram revistos conforme quadro abaixo, com glosas de valores referentes a itens considerados sem direito a crédito, relacionados à fls. 231 a 237:

Linha 04	Energia Elétrica e Térmica	janeiro de 07	fevereiro de 07	março de 07	Vir Trimestral
	Combustível Óleo/Lenha	49.865,88	57.379,00	100.228,47	207.473,15
	Energia Elétrica	147.349,70	160.604,07	149.826,86	457.780,43
Total da Linha		197.215,38	217.983,07	250.055,13	665.253,58

Quanto às "**DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS** (Linha 06 das Fichas 06A e 16A do DACON)", transcreve a base legal dos créditos e registra que tais despesas "foram verificadas nos livros de entradas, não havendo correções a serem procedidas".

Tratando dos créditos sobre "**DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA** (Linha 7 das Fichas 06A e 16A do DACON)", transcreve a base legal e prossegue:

2.4.14.1. Os valores que o contribuinte lançou nesta linha do dacon, conforme planilha de fls. 266 a 388 e quadro abaixo, são divididos em fretes de transferência, fretes outros, logística e fretes de entregas.

Linha 07	Despesas com fretes na operação de venda	janeiro de 2007	fevereiro de 2007	março de 2007	Trimestral
	Fretes por Transferência	49.093,55	36.654,00	28.780,00	114.527,55
	Fretes Outros	8.694,14	5.623,58	11.732,91	26.050,63
	Fretes nas Entregas	183.048,93	162.844,09	194.517,47	540.410,49
	Logística	0,00	8.690,76	13.725,62	22.416,38
Total da Linha		240.836,62	213.812,43	248.756,00	703.405,05

Registra que embora tais valores tenham sido devidamente confirmados nos livros de entrada da contribuinte, "*não havendo correções a serem procedidas*", a legislação em vigor não admite créditos sobre as despesas com "*fretes de transferência*". Invoca, a este respeito, a Solução de Divergência Cosit nº 02, de 24 de janeiro de 2011, cuja ementa transcreve, e conclui:

2.4.14.4. Com relação aos fretes classificados como outros, solicitado ao contribuinte que discriminasse as notas fiscais transportadas (fls. 120 a 123), verificou-se que se referiam, em grande parte, a notas de aquisições, o que legitima o crédito apurado. Contudo, nada foi apresentado com relação ao frete "logística" não sendo possível verificar o que foi transportado sob esta rubrica, o que resulta em glosa dos créditos sobre estes custos.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

Informa então que foram revistos “os valores dos fretes, com a glosa daqueles referentes aos ‘fretes transferências’ e ‘fretes logística’”, e apresenta quadro demonstrativo dos valores admitidos.

Acerca dos créditos relativos a "**DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS DE 1,65% E 7,6% DE PIS/PASEP E COFINS, RESPECTIVAMENTE (Linha 12 das Fichas 06A e 16A do DACon)**", registra que os valores informados foram conferidos com os constantes dos arquivos magnéticos e dos registros de apuração do ICMS, "não tendo sido encontradas divergências relevantes" e que, portanto, "não existem correções a serem procedidas neste ponto". Observa, porém, que sobre estes valores não podem ser apurados créditos de PIS e Cofins passíveis de ressarcimento, uma vez que "não há relação entre estas devoluções e as vendas de produtos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das referidas contribuições".

A seguir, trata do "**ÍNDICE DE RATEIO**" dos créditos:

2.4.16.1. Conforme já observado neste despacho decisório, o contribuinte, na apuração dos créditos de PIS/COFINS, utiliza o método do rateio proporcional entre as aquisições vinculadas a vendas tributas com alíquota zero e as vendas totais. Verificando-se os dacons de fls. 20 a 106, constata-se que a relação percentual entre os créditos apurados sobre as entradas vinculadas a receitas tributadas no mercado interno e os créditos apurados sobre as entradas vinculadas a receitas não tributada no mercado interno, conforme o mês do período, está entre 81,62% a 82,89%. Contudo, pelas receitas declaradas nos referidos demonstrativos de apuração das contribuições sociais, estes percentuais deveriam ser menores, de 60,62% a 62,85%, calculados com base na relação RNT/RT, onde RNT é o total da receita não tributada do mês e RT é receita total do mês, conforme quadro abaixo:

1-Meses	2-Receita total de vendas (Dacons)	3-Vendas de alíquota zero (Dacon)	4-Percentual da vendas de alíquota zero	5-Percentual de rateio utilizado nos Dacons	6-Diferença de percentual
janeiro de 2007	5.601.477,19	3.373.780,73	60,2298%	81,6232%	21,3933%
fevereiro de 2007	5.323.221,54	3.345.894,40	62,8547%	82,8963%	20,0416%
março de 2007	6.190.007,06	3.870.592,75	62,5297%	82,8963%	20,3666%

2.4.16.2. Foi solicitado ao contribuinte que se manifestasse a respeito dos referidos percentuais de rateio (fls. 125 a 128). Tendo sido deferido a dilação de prazo solicitada no termo fl. 145, foi indeferido nova dilação objeto do termo de fls. 402 a 405, uma vez que entendemos que a informação solicitada não apresenta grande complexidade ou novidade para o contribuinte.

2.4.16.3. Assim, com base no quadro acima, entendemos que o percentual de rateio a ser utilizado na apuração dos créditos de Pis/Cofins aqui analisado deverá ser o especificado na coluna 4, por corresponder ao resultado da relação entre as vendas de produtos com alíquota zero e as vendas totais do contribuinte (RNT/RT).

O Auditor-Fiscal promoveu então os "**RECALCULOS DOS CRÉDITOS A SEREM RESSARCIDOS**". A este respeito, diz:

2.5.1. Observando os itens precedentes, em que houve alterações de alguns dos valores sobre os quais o contribuinte calculou créditos, ressarcíveis ou não, faz-se necessária a elaboração de novos demonstrativos de crédito apurado, com a discriminação dos créditos referentes a vendas de produtos tributados à alíquota zero (que podem ser ressarcidos), e os demais créditos compensáveis. Os referidos demonstrativos, discriminados mês a mês às fls. 406 a 409, podem ser resumidos conforme quadro abaixo:

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

Nº linha	Detalhamento das linhas do Dacon – Ficha 06A e 16A	Apuração SAORT/DRF/GVS			
		1º Trimestre do ano-base 2007			
APURAÇÃO DE CRÉDITOS		Janeiro	Fevereiro	Março	Trimestral
PERCENTUAL DE RATEIO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS		60,23%	62,85%	62,53%	
02 (bens utilizados como insumos)	Embalagens	826.784,95	900.913,93	736.690,64	2.464.389,52
	Insumos	101.604,05	66.415,10	86.070,78	254.089,93
	Matérias primas	365.674,30	31.368,50	72.037,69	469.280,49
	Material de consumo	0,00	456,50	1.885,80	2.342,30
	Material de limpeza	0,00	0,00	0,00	0,00
	M. Laboratório	0,00	0,00	0,00	0,00
	Imob. Peças/Manutenção/rep. (peças)	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total dos insumos	1.294.263,30	999.154,03	896.684,91	3.190.102,24
3	Imobilizados – Manut. Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00
	Assistência técnica	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Energia Elétrica	197.215,38	217.983,07	250.055,13	665.253,58
6	Despesas de aluguéis de Maq. Equip. locados de PJ	1.110,10	770,00	1.880,00	3.760,10
7	Despesas de armazenagens e Fretes na operação de venda	191.743,07	168.467,67	206.250,38	566.461,12
12	Devolução de vendas sujeitas às alíquotas de 1,65% e 7,65	71.653,98	27.510,21	27.510,21	126.674,40
14	Base de cálculo dos créditos	1.755.985,83	1.413.884,98	1.382.380,63	4.552.251,44
15	Crédito de Pis apurado	28.973,77	23.329,10	22.809,28	75.112,15
	Crédito de Cofins apurado	133.454,92	107.455,26	105.060,93	345.971,11
29	Crédito presumido apurado de PIS	22.133,78	21.969,02	25.415,37	69.518,17
	Crédito presumido apurado de Cofins	101.949,58	101.190,88	117.064,96	320.205,42
30	Total do crédito de PIS apurado	51.107,55	45.298,12	48.224,65	144.630,32
	Total do crédito de COFINS apurado	235.404,50	208.646,14	222.125,89	666.176,53

Prosegue:

2.5.2. Considerando-se os recálculos reproduzidos no quadro acima, bem assim considerando as compensações informadas nos dacons do período (fls. 20 a 106) os valores dos créditos de Cofins do 1º trimestre de 2007 passíveis de ressarcimento ficou conforme quadro que segue:

COFINS 1º Trimestre de 2007 – Apuração SAORT/DRF/GVS				
Utilização dos créditos apurados no trimestre (FICHA 23 DO DACION)				
Tipo	Presumido	Ressarcível	Compensável	Total
Crédito	320.205,42	207.713,15	138.257,96	666.176,53
Débito	320.205,42	37.440,77	0,00	357.646,19
Saldo	0,00	170.272,38	138.257,96	308.530,34

Com base nestes fundamentos e nos recálculos cuja síntese foi acima reproduzida, a autoridade competente, como já dito no início deste Relatório, reconheceu parcialmente, no importe de R\$ 170.272,38, o crédito pleiteado, e homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

Cientificada em 18/12/2013, conforme fls. 445/447, no dia 17/01/2014 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 564/581.

Após breve introdução na qual refere-se à matéria em litígio e indica os grupos de bens e serviços em relação aos quais não foram admitidos integralmente os créditos, a contribuinte aborda o “**CONCEITO DE INSUMO**”. Transcreve o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, cita doutrina e jurisprudência, e registra que, no entanto, a Receita Federal do Brasil tem adotado interpretação mais restritiva do referido conceito, “*com fundamento na legislação do IPI*”. Afirma que tal entendimento não pode prevalecer.

Menciona a existência de “entendimentos que sustentam o conceito mais elástico para o temo ‘insumo’, adotando como insumo todo e qualquer custo ou despesa

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ”, conforme acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que indica. “Tem, entretanto” – prossegue – “prevalecido no CARF um entendimento intermediário, no sentido de que os créditos de COFINS e PIS devem se relacionar com a obtenção da receita, que é a materialidade sobre qual incidem tais contribuições”. Indica acórdãos do CARF que adotam este entendimento e conclui: “Ou seja, se o PIS e a COFINS incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, o conceito de insumo deve abranger os gastos com bens e serviços necessários e indispensáveis ao processo produtivo gerador da receita”. Cita farta jurisprudência administrativa neste sentido, discorre sobre as atividades desenvolvidas em suas unidades produtivas e conclui:

14 - Com efeito, a atividade produtiva da Manifestante envolve obviamente vasto maquinário, instrumentos de controle de qualidade, inspeção sanitária e laboratorial e movimentação de produtos, sendo que os dispêndios com materiais de laboratório, materiais de limpeza, fermentos, combustíveis e peças de máquinas e equipamentos e fretes, são absolutamente essenciais ao processo produtivo, conforme será explicitado a seguir.

Passa à defesa dos créditos calculados sobre despesas com “**MATERIAIS DE LABORATÓRIO**”, “**MATERIAIS DE LIMPEZA**” e “**MATERIAIS DE CONSUMO**”. Registra inicialmente a existência, na indústria alimentícia, de um “*controle rígido de qualidade no processo produtivo*”. Salienta que os materiais de laboratório são utilizados em testes de qualidade do produto final e que, “*sem a realização dos testes e dos controles de qualidade, os produtos não podem ser comercializados, não gerando, portanto, receita tributável*”. Acrescenta que o controle de qualidade é compulsório, conforme exigências do Ministério da Agricultura e Abastecimento. Transcreve parcialmente Instrução Normativa da Secretaria de Defesa Agropecuária do referido Ministério, e prossegue:

16 - O próprio Auditor admite que os materiais de laboratório são utilizados no processo produtivo: “as despesas com materiais de laboratório, independentemente de utilizados em controle técnico de fases de produção, no desenvolvimento de novas tecnologias ou em procedimentos que garantam a qualidade do produto final.”

17 - Por exemplo, conforme planilha anexa “Material de Limpeza (doc.3), podem ser citados os seguintes produtos de laboratório: termômetro (utilizado para medir o leite que será produzido ou armazenado), reagente A e B (análise do leite a ser produzido), álcool amílico (análise para medir a gordura do leite), bastão de vidro e cloreto férrico solução (laboratório).

18 - Tratam-se de elementos indispensáveis na atividade industrial da Manifestante, que não promove a venda de queijos se não tiver realizado seus controles laboratoriais, razão pela qual caracterizam-se como insumos, gerando o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Cita jurisprudência do CARF e prossegue sustentando a essencialidade dos materiais de limpeza:

20 - Relativamente aos materiais de limpeza, também em razão de ser uma indústria de alimentos, é evidente a sua essencialidade e pertinência ao processo produtivo, em decorrência de um rígido controle de higiene e limpeza.

21 - Os produtos a seguir (planilha anexa - material de limpeza - doc.3) são utilizados na limpeza industrial, sendo produtos extremamente importantes e necessários na produção, por eliminarem sujeiras que ficam nos equipamentos durante o processo produtivo, viabilizando o início de nova produção. São responsáveis pela assepsia dos produtos, altamente controlados pela Vigilância Sanitária, sendo que cada produto possui uma função de eliminação de sujidades diferentes e sem sua utilização não há produção:

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

SODA CAUSTICA, ACIDO NITRICO (P/ PASTEURIZAD)  
HIPOCLORITO DE SÓDIO (CLORO), EXA FLOC K  
KALYCLEAN A – 600, KALYCLEAN C - 224  
KALYCLEAN A – 631, KALYCLEAN S - 320  
KALYCLEAN H – 150, KALYCLEAN K - 510  
KALYCLEAN S – 380, KALYCLEAN A - 680  
KALYMIX SL, KALYCLEAN N - 704  
FILLERCLEAN (TBA 8), DICOPAN L (TBA 21)  
DIVERSEY DIVOS ADD-3, DIVERSEY DIVOS 2  
DIVERSEY DIVOS 116, DIVERSEY DIVOS PM  
DIVERSEY DIVOS 80-2, ÁCIDO SULFÚRICO, ALCOOL  
AMILICO SOLUÇÃO VERSENE 220 CRISTAL

Cita jurisprudência do CARF e trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Mauro Campbell no Recurso Especial nº 1.246.317-MG, e prossegue:

24 - Grande parte dos materiais de limpeza glosados pela fiscalização referem-se a estação de tratamento de água e esgoto (planilha de produtos ETA/ETE - doc.4), que é essencial para o funcionamento da empresa em função das normas de meio ambiente, já que a produção depende de grandes volumes de água e, portanto, o tratamento deste insumo e seus resíduos, através dos materiais listados a seguir, evidentemente constitui custo de produção:

Volta a citar jurisprudência do CARF e conclui:

26 - Com efeito, os valores dos materiais de laboratório, limpeza e produtos do ETA/ETE listados devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS.

Defende o direito aos créditos calculados sobre despesas com aquisição de “**COMBUSTÍVEIS**”, dizendo:

27 - O Fisco admitiu os créditos dos combustíveis destinados aos geradores/ caldeira, mas não admitiu os combustíveis (gás de botijão e gasolina/álcool) destinados à empilhadeiras e veículos.

28 - No entanto, as empilhadeiras são vinculadas ao processo produtivo eis que são equipamentos indispensáveis de transporte de produção. As diversas esteiras transportam os produtos durante as várias etapas do processo produtivo e tais esteiras compõem um equipamento de produção, sendo que a empilhadeira faz o transporte entre as esteiras e o escoamento da produção que já passou pelas esteiras, de tal forma que sem as empilhadeiras a produção teria que ser interrompida, já que não teriam o escoamento necessário.

Cita jurisprudência do CARF e conclui:

29 — Portanto, os gastos de combustíveis com as empilhadeiras devem ser considerados como créditos de PIS e COFINS.

Inicia então um tópico intitulado “**IV – PEÇAS – IMOBILIZADO**”, no qual afirma:

30 - O Fisco estornou créditos de peças para imobilizado, ao fundamento de que a empresa não demonstrou a aplicação de tais peças na atividade produtiva da empresa.

31 – De acordo com o Fisco, o contribuinte considera uma grande variedade de gastos com materiais de construção (cimentos e vergalhões), peças de veículos de passeio e empilhadeiras, parafusos, motores, bombas, pneus, escadas, ferramentas, dentre outras. Por isso, foi solicitado que o contribuinte especificasse o local de aplicação daqueles itens, por exemplo, se na linha de produção, na manutenção de veículos de transporte internos (por exemplo empilhadeiras), na manutenção de veículos de transportes externos, em laboratórios, reformas de prédios, administração, portaria, tratamento de resíduos, limpeza e outros. Como o contribuinte não apresentou as informações solicitadas, o Fisco glosou a totalidade dos créditos.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

32 - Entretanto, o contribuinte apresenta a relação em anexo (planilha relação de peças e descrição – doc.5), através da qual demonstra o tipo de produto, o fornecedor, a nota fiscal e a sua aplicação no processo produtivo.

33 - Os gastos com as peças listadas devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS

Defende o direito aos créditos sobre **fretes** dizendo inicialmente que foram glosados créditos identificados como “*fretes transferências*” e “*frete logística*”. Que o “*frete transferência*” abrange duas situações distintas: a “*transferência de produtos em elaboração de uma fábrica para outra*” e a “*transferência de produtos acabados para centros de distribuição para venda*”. Acrescenta ser “*indiscutível que o frete de transferência de produtos elaborados (ainda em fase de industrialização) constitui insumo relacionado com o processo produtivo, já que representa custo do processo produtivo*”. Cita jurisprudência do CARF.

Sustenta, a seguir, que o direito a créditos sobre o frete incorrido na transferência de produtos acabados para os centros de distribuição teria por base legal o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

36 - Já nos fretes transferência entre a fábrica e o centro de distribuição, a legitimidade do crédito decorre de expressa previsão legal, qual seja, o artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03.

37 - É incontestável que o custo do frete de transferência dos produtos da fábrica para o CD para venda compõe o custo do frete na operação de venda. Se o contribuinte tem uma fábrica em Minas e o seu CD em São Paulo, é evidente que o custo do frete até São Paulo compõe o custo final do frete de venda para o cliente paulista.

Sobre o “frete logística”, diz que:

38 - A respeito do “frete logística”, o Auditor informa que não foi possível verificar o que foi transportado sob esta rubrica, o que resultou em glosa dos créditos sobre estes custos.

39 - Ocorre que o “frete logística” é um frete de venda realizado mediante redespacho, assim entendido quando uma empresa transportadora contrata outra transportadora para realizar uma parte da prestação de serviço de transporte.

40 - Por amostragem, a Manifestante apresenta uma relação entre os fretes emitidos e as notas fiscais transportadas, de modo a comprovar que as mercadorias transportadas são produtos vendidos (doc.6).

41 - Assim, os valores gastos com frete devem ser integralmente admitidos como créditos, especialmente os decorrentes de fretes de transferência de produtos elaborados e frete logística.

Contesta as glosas relativas a despesas com “**SERVIÇOS**”, dizendo:

42 - De acordo com o Fisco, o contribuinte considera uma grande variedade de gastos com manutenção de motores, manutenção de veículos, conserto de máquina de escritório, conserto de telefone, manutenção de poços artesianos e diversos outros. Por isso, foi solicitado que o contribuinte especificasse a aplicação dos serviços no processo produtivo. Como o contribuinte não apresentou os esclarecimentos solicitados, o Fisco glosou a totalidade dos créditos.

43 - Entretanto, o contribuinte apresenta a relação em anexo, constando o tipo de serviço, o fornecedor, a nota fiscal e a sua aplicação no processo produtivo (doc.7).

44 - Os gastos com os serviços listados devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS

Apresenta sua “**CONCLUSÃO**”:

45 - Diante do exposto, pede a Manifestante seja reformada a decisão para considerar os seguintes créditos:

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

- a) Gastos com materiais de laboratório, limpeza e produtos do ETA/ETE conforme planilhas em anexo;
- b) Gastos com combustíveis utilizados nas empilhadeiras;
- c) Gastos relativos a peças conforme planilha em anexo;
- d) Gastos relativos a frete transferência e frete logística;
- e) Gastos relativos a serviços conforme planilha em anexo;

Ato contínuo, a DRJ – RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Manifestação de Inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. RATEIO DOS CRÉDITOS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS DE LIMPEZA. PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

Os produtos de limpeza e os produtos químicos utilizados no tratamento de água, assim como os utilizados no tratamento de efluentes, não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição e insumos, pois não possuem relação direta com o processo produtivo. As demais hipóteses dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, também não abrangem estes dispêndios.

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE LABORATÓRIO. CONTROLE DE QUALIDADE. CRÉDITOS.

Os valores referentes a materiais de laboratório só podem gerar créditos da Cofins a título de aquisição de insumos caso tais materiais sejam aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do bem ou na prestação de serviço, conforme art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

As despesas com a aquisição de materiais empregados em procedimentos ligados ao controle de qualidade, decorrentes de exigências legais, não podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, porquanto eles não são utilizados diretamente na industrialização do produto acabado.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

Somente dão direito a crédito no regime da não cumulatividade as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos que sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou serviços destinados à venda, e que não sejam incorporados ao ativo imobilizado.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE E ARMAZENAGEM.**

Somente há previsão legal para apuração de créditos sobre despesas de fretes e armazenagem na operação de venda, quando suportadas pelo vendedor.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS.**

Os créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre aquisições de combustíveis somente são admitidos quando estes sejam utilizados como insumos, ou seja, quando são diretamente utilizados nas máquinas que produzem os bens destinados à venda, ou nos veículos, inclusive empilhadeiras, que suprem tais máquinas com matéria-prima e produtos em elaboração.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua Manifestação de Inconformidade quanto ao mérito, visando cancelar as infrações subsistentes.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento do PIS não-cumulativo do 1º trimestre de 2007, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para a COFINS. Os seguintes itens foram objetos de glosas pela Fiscalização e confirmadas integralmente no julgamento de primeira instância administrativa:

- a) incorreção no rateio de créditos;
- b) materiais de Laboratório. Materiais de Limpeza. Materiais de Consumo;
- c) imobilizados (peças);
- d) serviços não comprovados como insumos;
- e) combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos de transporte; e
- f) fretes nas transferências e fretes de logística.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10630.903954/2011-74

Na impugnação apresentada à DRJ, a empresa não questionou a incorreção no rateio de crédito indicada pela fiscalização, ocorrendo, por isso, a preclusão dessa matéria no processo.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de laticínios.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE n.º 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis n.º10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp n.º 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10630.903954/2011-74

outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10630.903954/2011-74

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2007:

1. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações;

2. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais* ou *relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em

---

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-002.776 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10630.903954/2011-74

conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

5. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo/memorial apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo