



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.908338/2016-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.424 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente FOUNTAIN AGUA MINERAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado sob o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo das contribuições, quando pertinente e essencial ao processo produtivo.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de voto**, para reverter as glosas referentes aos itens **(i.1)** filme shrink; **(i.2)** serviços de industrialização em papelão (CFOP 5124); **(i.3)** serviços de manutenção predial, referentes às diárias de lavagem e higienização de caixa d'água; **(i.4)** encargos com embalagem/empacotamento; e **(i.5)** encargos com movimentação interna; e **(ii) por maioria de votos**, em reverter as glosas referentes aos itens **(ii.1)** filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva; e **(ii.2)** encargos relativos a despesas com pallets, paletização/despaletização. Vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Jorge Luís Cabral, que mantinham as glosas sobre tais itens.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 109-008.636, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório adicional de R\$ 46,98 relativamente ao PER/Dcomp n.º 36651.86355.190615.1.1.10-7910, a ser utilizado nas compensações indicadas nos PER/Dcomp n.ºs 42226.39929.230615.1.3.10-7030 e 18588.75464.250815.1.3.10-6555, até o respectivo limite.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material que não se incorpora ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de sua conclusão e que se destina tão somente a preparar/embalar o produto acabado para o transporte, não gera direito a créditos de PIS/Pasep ou Cofins.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO EM PAPELÃO. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS EM GERAL. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA.

Apenas os serviços efetiva e comprovadamente vinculados à produção podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições, assim, por falta de comprovação, os serviços de manutenção predial, os serviços de industrialização em papelão, os serviços administrativos em geral e os serviços de informática, não podem ser acolhidos para tal fim.

SERVIÇOS DE ASSESSORIA EM GEOLOGIA PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA CONTRATADA.

As despesas com a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de assessoria em geologia, vinculados à atividade da empresa contratante, constituem insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. QUALIDADE DO MEIO AMBIENTE. MANUTENÇÃO INDUSTRIAL. SANITIZAÇÃO. TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Deve ser revertida a glosa de encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado quando restar demonstrado que estão vinculados a despesas relacionadas a: assegurar a qualidade do meio ambiente, realizar a manutenção industrial, promover a sanitização do ambiente de produção e tratar os efluentes decorrentes do processo industrial, ou seja, quando for demonstrado que os gastos incorridos se vinculam às normas legais.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem relatar os fatos, reproduzo abaixo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 142/170) apresentada em 18/12/2017, em face do deferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2012, proveniente de operações no mercado interno, constante do PER/Dcomp nº 36651.86355.190615.1.1.10-7910, conforme despacho decisório de 02/11/2017 (fls. 28/46) proferido pela DRF em Bauru/SP, cuja ciência deu-se em 17/11/2017.

Conforme pg. 3 do PER/Dcomp, a contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 181.932,11. Após a pertinente análise, contudo, o valor deferido foi de R\$ 51.823,84. Aludido crédito, ao que consta, foi integralmente utilizado nas compensações indicadas no PER/Dcomp nº 42226.39929.230615.1.3.10-7030, que foram parcialmente homologadas. Já, as compensações constantes do PER/Dcomp nº 18588.75464.250815.1.3.10-6555, não foram homologadas.

Segundo o Relatório de Análise de Pedidos de Ressarcimento de Crédito de PIS/Cofins, que serviu de base para a emissão do despacho decisório, foram apuradas inconsistências na apuração de créditos por parte da contribuinte.

Em síntese, a fiscalização apurou que alguns itens adquiridos com o CFOP 1010/2101 (Compra para industrialização) foram, na realidade, utilizados no preparo do produto acabado. Os itens identificados foram os seguintes:

- Filme Shrink: filme de polietileno termo-contrátil utilizado para agrupamento do produto final em fardos (em geral, fardos de 2 unidades para garrações de 5 litros, fardos de 6 unidades para garrafas de 1,5 litros e fardos de 12 unidades para garrafas de 0,5 litro), de maneira a embalar e proteger o produto final para paletização e transporte;
- Filme Stretch: filme de polietileno estirável utilizado para envolver a carga final para transporte após a organização e empilhamento dos fardos; esta carga final é que se apoia sobre os pallets de madeira para transporte, sendo o empilhamento dos fardos feito com a utilização de Chapatex;
- Chapatex: chapa de fibra de madeira utilizada para permitir o empilhamento dos fardos para preparação da carga final para transporte, sendo inserida entre os níveis de empilhamento e antes da aplicação do filme stretch;
- Papelão / Caixa de Papelão / Chapa de Papelão: utilizados no encaixotamento para transporte de água mineral natural embalada em copos plásticos;
- Fita Adesiva: utilizada para fechamento de caixas de papelão e para amarração no processo de paletização para o transporte dos produtos acabados.

Os itens listados, conforme esclarecido no relatório fiscal "são utilizados exclusivamente para o transporte dos produtos acabados e não no seu processo produtivo."

Além disso, foram identificados vários serviços, utilizados como insumos pela contribuinte, que, conforme apurado, não se relacionam com o processo produtivo de água mineral natural. Por esse motivo, os créditos respectivos também foram glosados pela fiscalização. São eles:

- Serviço de industrialização em papelão (CFOP 5124), consistente em industrialização por encomenda contratada junto à empresa executora C. Canedo Comercial Ltda (CNPJ 06.067.401/0001-82), sendo que o papelão é utilizado pelo sujeito passivo na forma de caixas ou chapas de papelão somente para o transporte de produto acabado, não sendo insumo para produção de produto destinado à venda;
- Serviços administrativos em geral;
- Serviço de análises laboratoriais;
- Serviço de manutenção de equipamentos laboratoriais;
- Serviço de assessoria em geologia;
- Serviço de autoescola / despachante;
- Serviço de informática;
- Serviço de manutenção predial;
- Serviço de transporte de funcionários;
- Serviço em embalagens de madeira.

Na sequência, a fiscalização analisou o desconto de créditos sobre os bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação e concluiu que deveriam ser glosados os créditos apurados sobre a depreciação mensal de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado que tinham sido utilizados nos centros de custo não produtivos, ou seja: ADMINISTRAÇÃO PRODUÇÃO, ASSEG. QLDE E MEIO AMBIENTE, DESPALETIZAÇÃO, EMBALAR/EMPACOTAR, MANUTENÇÃO INDUSTRIAL, MOVIMENTAÇÃO INTERNA, OPERAÇÕES CD, PALETIZAR, SANITIZAÇÃO, SERVIÇOS GERAIS e TRATAMENTO DE EFLUENTES.

O relatório indica, ainda, que houve inconsistência no rateio dos créditos realizado pela contribuinte pois "o sujeito passivo erroneamente informou nas Fichas 06A/16A do DACON todos os créditos por ele apurados como sendo vinculados a um

mesmo tipo de receita.” Em decorrência, foi realizado um novo rateio da receita de vendas.

Aponta o relatório, também, que após os ajustes indicados, os créditos foram recalculados, resultando no reconhecimento parcial do pleito.

As planilhas correspondentes aos ajustes necessários, constam do Relatório de Análise de Pedidos de Ressarcimento de Crédito de PIS/Cofins.

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após resumir as ocorrências do processo, alega, em preliminar, a necessidade de julgamento conjunto dos processos relativos aos períodos de 2012 e 2013, evitando-se, assim, decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

No tópico seguinte, discorre sobre a glosa de créditos sobre bens utilizados como insumos. Afirma que todos os itens mencionados são necessários. Lista jurisprudência e discorre sobre cada um dos bens cujos créditos foram glosados (filme shrink, filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva).

A seguir, tece considerações sobre os serviços utilizados como insumos. Alega que todos os serviços cujos créditos foram glosados são necessários. Discorre sobre alguns dos serviços glosados e insiste na improcedência das glosas.

Quanto aos encargos de depreciação, diz ser indubitável que os custos mencionados envolvem toda a sua produção e que as glosas devem ser afastadas. Tece extensas considerações sobre cada custo cujo crédito foi objeto de glosa pela fiscalização e pede a respectiva reversão.

Ao final, requer o provimento da manifestação e o reconhecimento integral do direito pleiteado. Adicionalmente, requer a homologação das compensações vinculadas. Pede, ainda, que o julgamento ocorra juntamente com os demais processos dos anos de 2012 e 2013.

Consoante Termo de Apensação de fl. 236, o processo n.º 18220.722961/2020-00 foi apensado ao presente.

Em 28/06/2021, conforme despacho de fl. 235, o processo foi encaminhado para esta DRJ 09, em Curitiba/PR, para análise e julgamento.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 07/02/2022 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 269), apresentando Recurso Voluntário em data de 03/03/2022 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 271), pelo qual pediu pelo integral provimento, o que fez nos seguintes termos:

- (i) Seja determinado o julgamento em conjunto do presente feito com os PAFs n.º 10825.908318/2016-66, 10825.908319/2016-19, 10825.908320/2016-35, 10825.908321/2016-80, 10825.908322/2016-24, 10825.908323/2016-79, 10825.908324/2016-13, 10825.908325/2016-68, 10825.908326/2016-11, 10825.908327/2016-57 e 10825.908339/2016-81, em razão da sua conexão, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria;
- (ii) Seja integralmente provido o presente recurso, para fins de reconhecer integralmente os créditos de PIS apurados no 3º trimestre de 2012, objeto do PER/DCOMP n.º 36651.86355.190615.1.1.10-7910 e, conseqüentemente, homologar integralmente as compensações declaradas nos PER/DCOMP's vinculados ao referido pedido de ressarcimento;

- (iii) Caso persista alguma dúvida a respeito da vinculação dos insumos glosados às atividades econômicas da Recorrente, seja determinada a conversão do julgamento para a realização de diligência, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235/72, sob pena de nulidade.

Através do Despacho de e-fls. 298, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2012, proveniente de operações no mercado interno, constante do PER/Dcomp n.º 36651.86355.190615.1.1.10-7910, conforme despacho decisório de 02/11/2017 (fls. 28/46) proferido pela DRF em Bauru/SP.

A contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 181.932,11. Após a pertinente análise, contudo, o valor deferido foi de R\$ 51.823,84. Aludido crédito, ao que consta, foi integralmente utilizado nas compensações indicadas no PER/Dcomp n.º 42226.39929.230615.1.3.10-7030, que foram parcialmente homologadas. Já, as compensações constantes do PER/Dcomp n.º 18588.75464.250815.1.3.10-6555, não foram homologadas.

Informou a Recorrente que tem como objeto social preponderante as atividades de extração, envase, comércio, importação e exportação de águas minerais, bem como o comércio, a importação e a exportação de vasilhames, engradados, embalagens e materiais de divulgação relacionados a tais atividades.

Na consecução de suas atividades, necessita adquirir diversos bens e serviços indispensáveis ao seu processo produtivo, cujos créditos de PIS e COFINS, todavia, foram glosados pela Autoridade Fiscal – glosa posteriormente mantida pelo acórdão recorrido.

Em síntese, a controvérsia posta em litígio trata sobre as seguintes glosas:

- (i) filme shrink;
- (ii) filme stretch;
- (iii) chapatex;
- (iv) papelão/caixa de papelão/chapa de papelão;
- (v) fita adesiva;
- (vi) industrialização de papelão;

- (vii) serviços administrativos em geral;
- (viii) serviços de manutenção predial;
- (ix) encargos com administração/produção;
- (x) encargos relativos a despesas com paletização/despaletização
- (xi) encargos com embalagem/empacotamento;
- (xii) encargos com movimentação interna;
- (xiii) encargos com operações no CD; e
- (xiv) serviços gerais.

Passo à análise dos insumos indicados pela Contribuinte para aproveitamento dos créditos objeto deste litígio.

2.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Como observado na r. decisão recorrida, ao tempo em que a análise foi realizada pela fiscalização, encontrava-se em vigor o conceito de insumos previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002 (PIS/Pasep) e 404, de 2004 (Cofins).

Todavia, como já observado na decisão recorrida, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 03/10/2018, publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO 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.

Portanto, insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger 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 impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

2.2. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte

2.2.1. Filme shrink, filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva

Entende a DRJ de origem que os gastos com filme shrink, filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva objetivam apenas preparar o produto para fins de transporte. Não são itens que se incorporam ao produto durante o processo de industrialização. Na prática constituem despesas com a embalagem dos produtos para simples transporte, e não têm qualquer relação com o produto em si e, certamente, são realizados após a finalização do processo de produção.

Para justificar a conclusão, o ilustre julgador a quo invocou os itens 55 e 56 do PN Cosit nº 5, de 2018, que assim prevê:

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

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 adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Por sua vez, defende a Recorrente que tais insumos são necessários à atividade da empresa e deve ser permitido o creditamento de PIS e COFINS, nos termos do que decidiu o STJ no REsp nº 1.221.170, uma vez que as mercadorias produzidas precisam ser empilhadas e embaladas com filme plástico e acondicionadas em embalagens especiais para segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto.

Para tanto, justifica a utilização desses insumos da seguinte forma:

Filme Shrink:

Os filmes shrink são filmes de polietileno termo contrátil utilizados para agrupamento de garrafas e galões de água mineral em fardos, de maneira a embalar e proteger o produto para paletização e transporte. São produtos largamente utilizados na produção de água mineral, atividade produtiva da Recorrente.



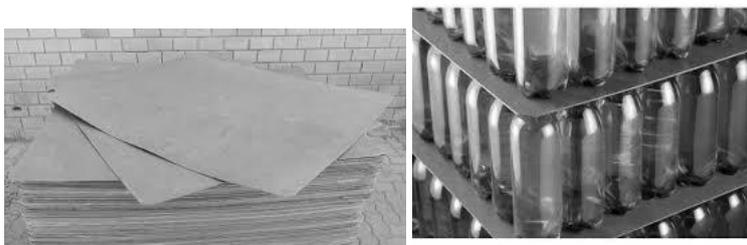
Filme Stretch:

Os filmes stretch são filmes de polietileno estirável para envolver a carga final para transporte após a organização e empilhamento dos fardos. Esta carga final se apoia sobre os pallets de madeira para transporte, sendo o empilhamento dos fardos feito com a utilização de Chapatex. São embalagens largamente utilizadas na produção de água mineral, atividade produtiva da Recorrente.



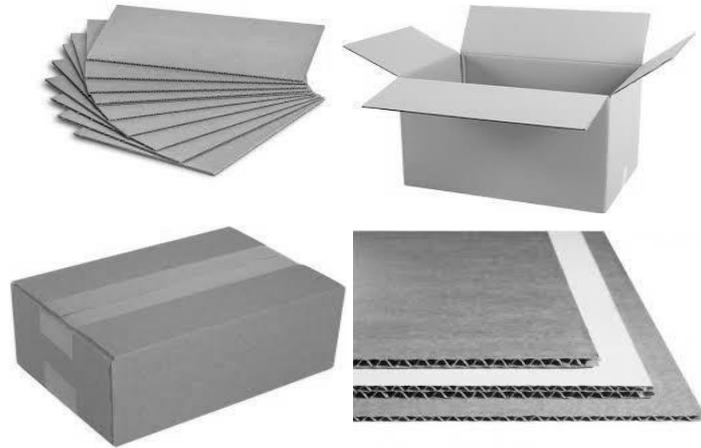
Chapatex:

As chapas de fibra de madeira, conhecidas no mercado como chapatex, são utilizadas para permitir o empilhamento dos fardos para preparação da carga final para transporte, sendo inserida entre os níveis de empilhamento e antes da aplicação do filme stretch.



Papelão/Caixa de Papelão/Chapa de Papelão:

As caixas de papelão (as chapas de papelão ou simplesmente o papelão) são utilizadas no encaixotamento para o transporte de água mineral natural embalada em copos plásticos.



Fita Adesiva:

As fitas adesivas, por sua vez, são utilizadas para fechamento das caixas de papelão e para amarração no processo de paletização para o transporte dos produtos acabados. Sem as fitas adesivas, não há como realizar o fechamento das caixas com os produtos comercializados pela Recorrente e realizar o devido transporte das mercadorias.



Com razão à defesa.

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

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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.

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

O transporte de água mineral deve seguir as diretrizes da **RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA – RDC Nº 173, DE 13 DE SETEMBRO DE 2006**, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Industrialização e Comercialização de Água Mineral Natural, e tem por objetivo definir procedimentos a fim de garantir sua condição higiênico-sanitária.

O regulamento em referência tem as seguintes previsões:

4.9 Transporte e comercialização

4.9.1 As operações de carga e descarga devem ser realizadas em plataforma externa à área de processamento e os motores dos veículos devem permanecer desligados durante a operação, a fim de evitar a contaminação das embalagens e do ambiente por gases de combustão.

4.9.2 O veículo de transporte deve estar limpo, sem odores indesejáveis, livre de vetores e pragas urbanas, dotado de cobertura e proteção lateral limpas, impermeáveis e íntegras. O veículo não deve transportar água mineral natural ou água natural envasada junto com outras cargas que comprometam a sua qualidade higiênico-sanitária.

4.9.3 **O empilhamento das embalagens com água mineral natural ou com água natural, durante o transporte, deve ser realizado de forma a evitar danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada.**

4.9.4 A água mineral natural ou a água natural envasada deve ser exposta à venda somente em estabelecimentos comerciais de alimentos ou bebidas. **Deve ser protegida da incidência direta da luz solar e mantida sobre paletes ou prateleiras**, em local limpo, seco, arejado e reservado para esse fim.

4.9.5 A água mineral natural ou a água natural envasada e as embalagens retornáveis vazias não devem ser estocadas próximas aos produtos saneantes, gás liquefeito de petróleo e outros produtos potencialmente tóxicos para evitar a contaminação ou impregnação de odores indesejáveis. (sem destaques no texto original)

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, a exemplo do Regulamento acima destacado, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para proteção dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

Outrossim, o reconhecimento do direito creditório sobre tais itens igualmente já foi reconhecido por este CARF através dos seguintes precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002).
EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA.
POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas *in natura* e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas *in natura*, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade. **(Acórdão nº 3301-009.760 – Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. **(Acórdão nº 3301-009.488 – Relator: Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA
PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a “gastos com aquisições de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes e de serviços de montagem e manutenção” e “direito à correção do valor do ressarcimento pela aplicação da Taxa Selic”. E o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional utiliza, no que se refere ao “conceito de insumos”, paradigma em sentido contrário à decisão vinculante do STJ, proferida na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA
NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE
ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial no 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp no 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagas a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637/2002) aquelas com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit no 1/2014.

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM GÁS GLP CILINDRO P-20.

São admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com gás GLP-cilindro P-20, utilizado em empilhadeiras alugadas, necessárias às operações no processo produtivo. **(Acórdão n.º 9303-014.369 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

No v. **Acórdão n.º 9303-014.369**, ao analisar o enquadramento no conceito de insumos sobre aquisição de pallets destinados tanto à proteção de mercadorias/produtos quanto ao seu transporte, o ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan esclareceu que a 3ª Turma da Câmara Superior deste CARF vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos, o que fez citando o v. Acórdão n.º 9303-011.407, no seguinte excerto:

“...conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior: ...(b) **compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito**”.
(Acórdão n.º 9303-011.407, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime em relação ao tema dos pallets, sessão de 15/04/2021) (grifo nosso)

Portanto, entendo pela reversão da glosa sobre os itens filme shrink, filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva.

2.2.2. Glosas de créditos sobre serviços utilizados como insumos

Argumenta a Recorrente que faz jus ao direito creditório sobre serviços utilizados como insumos, uma vez que são indispensáveis para o desenvolvimento de suas atividades, considerando que para o fornecimento de água mineral para consumo humano, submete-se a diversos órgãos regulamentares, especialmente a Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA (Resolução RDC n.º 274/2005), o Ministério da Saúde (Portaria n.º 2.914/2011) e o Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (Resolução n.º 374/2009), bem como precisa observar diversas legislações específicas, tais como o Código de Águas Minerais (Decreto-Lei n.º 7.841/45), o Código de Mineração (Decreto-Lei n.º 227/67), Resoluções do Conselho Nacional de Recursos Hídricos – CNRH, dentre outros.

Passo à análise dos serviços indicados como insumos pela Contribuinte:

2.2.2.1. Serviços de industrialização em papelão (CFOP 5124)

Argumentou a Recorrente que os serviços de industrialização de papelão referem-se a **serviços de industrialização por encomenda para fabricação das caixas ou chapas de papelão (embalagens) utilizados pela Recorrente no transporte dos produtos acabados que fabrica**, possibilitando a qualidade e o devido transporte dos produtos e, com isso, resultando na essencialidade e necessidade da utilização de tais embalagens, razão pela qual gera o direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Por sua vez, o ilustre julgador de primeira instância concluiu que o **item 56 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018** é absolutamente claro acerca da não consideração como insumo dos gastos incorridos com a embalagem de produtos acabados.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Como já demonstrado no item anterior deste voto, justificou a Contribuinte que as caixas de papelão são utilizadas no encaixotamento para o transporte de água mineral natural embalada em copos plásticos.

Por sua vez, o Regulamento acima mencionado prevê no item 4.9.3 que o transporte **da água mineral deve ser realizado de forma a evitar danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada.**

Com isso, da mesma forma como entendo que a Recorrente faz jus ao crédito originado das caixas de papelão, igualmente as despesas incorridas com os serviços prestados para produção por encomenda devem permitir o creditamento.

Portanto, reverto a glosa sobre estes serviços.

2.2.2.2. Serviços administrativos em geral

Argumentou a Recorrente que a água mineral que, quando engarrafada para consumo humano se transforma em um alimento e, como tal, está sujeita à fiscalização sanitária. Em decorrência da necessidade de cumprimento de inúmeros regulamentos perante os órgãos de fiscalização aos quais está sujeita, se faz necessária a utilização de programas gestão dos diversos documentos e informações. Assim, para dar cumprimento à entrega da documentação exigida legalmente, bem como para manutenção de certificação ISO9000, mostra-se indispensável o pagamento pela utilização de programa de computador para a gestão documental.

Sobre os serviços administrativos, concluiu a DRJ de origem que, não obstante serem importantes para a atividade desenvolvida, não estão ligados diretamente à produção e, portanto, não podem ser geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep ou da Cofins.

Neste ponto entendo que não tem razão a defesa, uma vez que, além da ausência de um detalhamento sobre quais serviços administrativos versa este item, cujo ônus da prova é da Contribuinte, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil, as despesas com serviços meramente administrativos, enquanto atividade meio, não acarretam o teste de subtração para apuração dos critérios de relevância e essencialidade, considerando que sua falta não acarreta substancial perda da qualidade do produto fabricado.

Neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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.

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18", não há que se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas administrativas atividades meio, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa.

Quanto às despesas comerciais, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, considerando o contribuinte não ter trazido descrição ou referência aos itens para a vinculação a sua atividade. **(Acórdão nº 9303-007.779 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)**

Com isso, deve ser mantida tal glosa.

2.2.2.3. Serviços de informática

Argumentou a Recorrente que o serviço de informática adquirido está diretamente relacionado com a manutenção de um nobreak utilizado pelo computador do almoxarifado, de modo que é essencial para manutenção do correto funcionamento do sistema fornecimento de materiais para a produção da Recorrente.

A DRJ de origem manteve a glosa por concluir que, ainda que tais serviços sejam importantes para a empresa, é indiscutível que constituem despesas que não podem ser consideradas como vinculadas diretamente à produção.

Considerando as mesmas razões demonstradas com relação aos serviços administrativos e, uma vez que a Recorrente permaneceu inerte com seu ônus da prova sobre a relevância e/ou essencialidade de tais serviços, entendo que deve ser mantida a glosa.

2.2.2.4. Serviços de manutenção predial

Argumentou a Recorrente que tais serviços são essenciais para se reconhecer o direito ao crédito e se referem à adequação de SPDA para tendas, locação de andaimes e diárias de lavagem e higienização de caixa d'água.

Argumentou ainda que, para a regular consecução das suas atividades produtivas, é necessário que a estrutura utilizada pela Recorrente esteja em condições adequadas para produzir suas mercadorias, em conformidade com as exigências legais para tanto (como por exemplo, exigidas pela vigilância sanitária).

A DRJ de origem manteve a glosa por entender que a empresa não informou “se houve aumento de vida útil do bem mantenido”, tampouco “qual a manutenção realizada e em qual bem ela foi realizada”.

Com relação a este item, entendo que assiste razão à defesa.

A título de fundamentação e, na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999¹, peço *vênia* para reproduzir o r. voto proferido pelo ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, condutor do v. Acórdão nº 3402-009.898², sobre a possibilidade e forma de aproveitamento de crédito de serviços com manutenção predial:

Via de regra, este Conselho possui jurisprudência pacífica no sentido de conceder o crédito sobre estes custos/despesas na forma de depreciação, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-009.978, Sessão de 22 de janeiro de 2020:

2.3 MATERIAIS DE LIMPEZA; PEÇAS DO PARQUE FABRIL; SERVIÇOS DE LIMPEZA (LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS); SERVIÇO DE LAVANDERIA INDUSTRIAL

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(LAVAGEM DE UNIFORMES); E **SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL DO SETOR FABRIL**

Com relação aos materiais e serviços de limpeza, conforme diligência efetuada no processo, os mesmos abrangem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; os serviços de lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). No acórdão recorrido, foi reconhecido o direito ao crédito levando-se em consideração a atividade de cunho alimentício desenvolvida pelo Contribuinte.

Peças do parque fabril, que se constituem em peças de reposição de máquinas, também foram reconhecidos como insumos do processo produtivo do Contribuinte.

Quanto aos serviços de manutenção predial do setor fabril, consignou o acórdão recorrido que *“a diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil”*. Assim, **somente os custos com a manutenção predial e com os serviços de pintura do setor fabril foram reconhecidos como passíveis de creditamento, e desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações.**

Ocorre que os custos com os serviços de manutenção predial do setor fabril acabam por se incorporar ao ativo imobilizado da empresa, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação dos imóveis. Por essa razão, reconhecendo-se o direito ao crédito com relação a esse item, haveria um aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, razão pela qual, nesse ponto, há de prosperar o recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, merece prosperar em parte a pretensão recursal neste ponto. Os itens questionados tratam-se de insumos essenciais ao processo de fabricação dos alimentos da empresa, tendo sido inclusive feita a verificação e comprovação por meio da realização de diligência.

Dá-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto, somente para restabelecer a glosa com relação aos serviços de manutenção predial do setor fabril.

ii) Acórdão n.º 3002-001.222, Sessão de 8 de abril de 2020:

2.5 Manutenção predial

Este item engloba bens e serviços como argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneira, concreto usinado, eletroduto, condutele, Joelho, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc. Ou seja, este item abrange os produtos e peças utilizados na construção civil, aí inclusas as instalações hidráulicas e elétricas, e os serviços contratados para o mesmo fim. No Despacho Decisório, corresponde à alínea f) na folha 17.

O crédito sobre este tipo de despesa somente pode ser reconhecido quando demonstrado que foi efetuado na área fabril, industrial. Ademais, não é possível tomar o crédito diretamente sobre os valores de aquisição de bens e serviços – o valor de construções ou benfeitorias deve ser incluído no ativo imobilizado e o creditamento se dá em relação às despesas de depreciação. Esse é o procedimento previsto em Lei para os gastos com edificações e benfeitorias, bem como máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, incisos VI e VII do art. 3º da Lei 10.637/2002.

Contudo, nenhum dos requisitos foi atendido. Não há qualquer informação sobre onde ou como foram utilizados tais materiais e serviços. E o pedido de reconhecimento de crédito foi feito de forma equivocada, porque considerado sobre o valor de aquisição dos bens ou serviços, e não sobre a depreciação, como determina a Lei.

Portanto, nego provimento por esses dois motivos.

A base legal é o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964:

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 4.506/64

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Contudo, tais dispositivos devem ser analisados em harmonia com o disposto no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Despesas Operacionais

Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 3.000,00 **ou** prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) **ou** prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ressalto que o contribuinte não apresentou pedido subsidiário para que seus dispêndios aqui discutidos pudessem gerar créditos sobre encargos de depreciação no caso dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter a glosa de créditos originados de custos de aquisição de bens e serviços empregados em manutenção predial cujo valor unitário não seja superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não seja superior a 1 (um) ano.

Da mesma forma como concluiu o v. Acórdão ora citado, cujo voto foi acompanhado por essa Relatora, entendo que o crédito sobre os serviços de manutenção predial somente pode ser reconhecido quando demonstrado que foi efetuado na área fabril, industrial.

2.2.2.5. Encargos com administração/produção, serviços gerais e operações no Centro de Distribuição

Argumentou a Recorrente que os custos gerais incorridos com administração da produção estão relacionados diretamente com a produção propriamente dita, razão pela qual dão direito a créditos de PIS e COFINS. Esclarece-se que não são custos relativos a um setor administrativo da Recorrente, mas sim **custos que envolvem toda a sua atividade como, por exemplo, custos com lavadora de alta pressão para manutenção da limpeza das áreas de produção, custos com plano de proteção de fontes de água**, entre outros.

Com relação às despesas com serviços gerais, alegou a defesa que para o desenvolvimento das suas atividades, a Recorrente se submete a uma rígida inspeção e fiscalização de diversos órgãos, ANVISA, Ministério da Saúde etc., que impõem diversos requisitos e padrões de higiene sanitária. Com isso, não há dúvida de que toda a atividade produtiva da Recorrente deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza, a fim de que a água mineral comercializada não seja contaminada e, conseqüentemente, não venham causar danos à saúde de seus consumidores.

E com relação às despesas com operações do Centro de Distribuição, alega a defesa que estão relacionadas à armazenagem dos produtos da Recorrente e com os gastos incorridos para venda das mercadorias dentro das normas legais e sanitárias que regem as operações.

Argumenta que referidas despesas estão intimamente vinculadas com o final do ciclo de produção da Recorrente e, portanto, indispensáveis para o desenvolvimento de sua atividade.

Sem razão à defesa, uma vez que não trouxe provas, tampouco individualizou quais serviços, especificamente, estão sendo considerados para o pedido do crédito.

Ademais, versando este litígio sobre pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Destaco que não é o caso de conversão do julgamento do recurso em diligência, uma vez que diligências e perícias devem ter por motivação a iniciativa da parte em demonstrar a liquidez e certeza do direito invocado, não se prestando a suprir o ônus da prova legalmente obrigatório.

Observo que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, destaco o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais³.

³ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Portanto, mantenho a glosa sobre os créditos originados de tais serviços.

2.2.2.6. Encargos relativos a despesas com paletização/despaletização, embalagem/empacotamento

Argumentou a Recorrente que os pallets têm por objetivo garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Recorrente, uma vez que são utilizados na armazenagem e no transporte do produto industrializado a ser comercializado.

Argumentou ainda que a paletização é o empilhamento dos produtos industrializados pela Recorrente (água mineral) sobre os pallets, que são envolvidos pelo filme stretch para o armazenamento e o transporte. Já a despaletização se refere à retirada dos produtos do pallet como insumo do estoque, utilizado na sua linha de produção.

Com relação à embalagem/empacotamento, alegou a defesa que tais despesas são referentes aos custos incorridos para a aplicação dos filmes shrink para agrupamento em fardos e posterior aplicação dos filmes stretch para envolver os fardos para paletização e transporte. São despesas que estão atreladas ao final da produção da Recorrente, necessárias para a comercialização dos seus produtos, de modo que geram direito ao crédito do PIS e da COFINS.

Como já tratado acima, aplicando os **ITENS 4.9.3 e 4.9.4** do Regulamento Técnico de Boas Práticas para Industrialização e Comercialização de Água Mineral Natural, resta demonstrada a obrigatoriedade de utilização de pallets para proteção da água envasada de incidência direta da luz solar, bem como a necessidade de transporte sem risco de danos às embalagens, a fim de não comprometer a qualidade higiênico-sanitária da água envasada,

Com isso, adotando os mesmos critérios já mencionados neste voto, entendo pela reversão da glosa sobre tais créditos.

2.2.2.7. Encargos com movimentação interna

Alega a defesa que As despesas relativas à movimentação interna decorrem da armazenagem dos produtos fabricados pela Recorrente (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03), vinculados à atividade produtiva da empresa. Sem esses serviços, é inviável seu produto chegar em perfeitas condições ao consumidor final.

Com razão à defesa.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

[...]

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...]; (grifos não originais)

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para o fim de identificar a essencialidade e relevância de tais insumos, destaco a identificação apontada pela Eminente Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente**, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o **critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência. (sem destaques no texto original)**

E como já citado em Item 3 deste voto, os itens 14 a 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, expõe que deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade produtiva, adotando o “teste de subtração”, ou seja, quando retirado do processo produtivo, implique na impossibilidade da realização ou comprometa a consecução da atividade-fim da empresa.

Adotando o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS definido pelo STJ, conclui-se que os fretes realizados para transferência de produtos acabados entre as unidades da Recorrente são serviços intrínsecos à sua atividade econômica, tratando-se, portanto, de insumos para aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS, permitidos pelo artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

Neste sentido já decidi este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido se posiciona a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos itens **(i)** filme shrink, filme stretch, chapatex, papelão, caixa de papelão e fita adesiva; **(ii)** serviços de industrialização em papelão (CFOP 5124); **(iii)** serviços de manutenção predial, referentes às diárias de lavagem e higienização de caixa d'água; **(iv)** encargos relativos a despesas com pallets, paletização/despaletização; **(v)** encargos com embalagem/empacotamento; e **(vi)** encargos com movimentação interna.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos