



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10835.721176/2014-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.324 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2018  
**Matéria** COFINS. RESSARCIMENTO  
**Recorrente** LÍDER ALIMENTOS DO BRASIL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes e dispêndios para transferência de insumos entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte são componentes do custo de produção e essenciais ao contexto produtivo. Portanto, geram direito de crédito de PIS e Cofins, no regime não cumulativo, conforme artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e Resp 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens para transporte, incorporadas ao produto, destinadas a preservar as características do produto, devem ser consideradas como insumos para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS DE LIMPEZA. PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.

Os materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos na sistemática não cumulativa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. BENS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA.**

As contraprestações de arrendamento mercantil contratado com instituição financeira não optante pelo Simples Nacional, domiciliada no País, admitem créditos da não cumulatividade da Cofins, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades da pessoa jurídica contratante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados sobre os seguintes itens: a) fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) entre os estabelecimentos da Recorrente; b) materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo; c) embalagens para transporte, incorporadas ao produto, destinadas a preservar as características dos produtos; d) arrendamento de bens e veículos utilizados nas atividades da empresa.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## **Relatório**

A interessada apresentou pedido de ressarcimento da Cofins, com origem no 2º trimestre de 2011.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor de R\$4.888.282,82, do segundo trimestre de 2011, cumulado com Dcomp.*

*A DRF em Presidente Prudente - SP elaborou o Despacho Decisório de fl.310, no qual glosou o valor de R\$ 1.230.601,42, homologando parcialmente a DComp apresentada, conforme o Termo de Verificação Fiscal de 27/06/2014 , juntado às fls. 291/306.*

*A fiscalização da DRF elaborou o referido Termo, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa. Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.*

*Inicialmente, o Auditor-fiscal assim entendeu:*

*Como sobredito, esse crédito deve referir-se a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, é fundamental que o insumo seja utilizado na etapa laboral cujo resultado seja um produto objeto de comercialização pela empresa.*

*Sob este entendimento, explica-se as glosas:*

*Portanto, foram glosados créditos calculados pela fiscalizada sobre elementos que, embora indispensáveis a sua logística produtiva, não sofreram desgaste ou perda de propriedades físico-químicas em razão de contato direto com o produto em elaboração, tais como embalagens de transporte (pallets), vasilhame, dispêndios com empilhadeiras, materiais e serviços de limpeza e de laboratório.*

*O mesmo raciocínio norteou as glosas incidentes sobre créditos calculados sobre o maquinário utilizado pela empresa, seja ele integrante de seu ativo imobilizado, objeto de aluguel ou de arrendamento mercantil, pois esta fiscalização entende que, muito embora a restrição "para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" surja literalmente apenas no inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o intuito do legislador foi, claramente, restringir o aproveitamento de créditos apenas ao maquinário utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, independentemente da roupagem econômica através da qual o contribuinte incorpore tais bens ao seu processo produtivo.*

*O entendimento contrário levaria à inadequada situação em que bastaria ao contribuinte evitar a ativação de suas máquinas, optando pelo arrendamento mercantil ou pelo simples aluguel, para ampliar sobremaneira suas possibilidades de creditamento.*

*Com base nessas premissas, foram glosados créditos calculados às linhas 02 (Bens Utilizados como Insumos), 03 (Serviços Utilizados como Insumos), 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), 07 (Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda), 08 (Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil), 10 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado - Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) e 12 (Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas não cumulativas). Nesse último caso, as devoluções objeto de glosa referem-se a retorno de mercadorias não oneradas nas antecedentes saídas, caso do leite resfriado ou pré-beneficiado, objeto de suspensão tributária, como será explanado mais adiante.*

*Ainda tratando dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado, porém mais especificamente no que respeita aos dispêndios com edificações (aproveitados no prazo de 24 meses com base no custo de aquisição ou de construção), foi realizada a glosa integral dos créditos calculados pelo contribuinte, em*

*razão da inobservância do disposto no artigo 6º, caput e parágrafos 5º e 6º, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

*Além disso, a autoridade fiscal também informou que outro procedimento considerado irregular por esta fiscalização reporta-se ao aproveitamento de crédito básico sobre a aquisição de leite resfriado e leite pré-beneficiado.*

*Explicou que a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, em seu artigo 8º admite a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de insumos destinados a produção de mercadorias para à alimentação humana ou animal:*

*Em suma, a venda de leite por fornecedor que exerça as atividades de resfriamento, transporte e venda a granel de leite in natura é efetuada, obrigatoriamente, com suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins quando o comprador dessa mercadoria apurar o IRPJ com base no lucro real, exercer atividade agroindustrial e utilizar esse leite como insumo na produção de diversos alimentos, dentre eles o leite e seus derivados industrializados.*

*Ademais, percebe-se que os três requisitos citados no parágrafo anterior são supridos pela fiscalizada, visto que: 1) seu imposto de Renda Pessoa Jurídica é apurado com base no lucro real; 2) sua atividade econômica é considerada agroindustrial, pois produz mercadorias arroladas nos incisos do caput do citado artigo 5º e não se encontra dentre as excludentes do artigo 2º da Lei 8.023, de 12 de abril de 1990; e 3) os insumos em comento são efetivamente aplicados na produção dessas mercadorias.*

*Por fim, quanto aos créditos presumidos, assim se reportou:*

*Portanto, não há que se falar em apuração de crédito básico (100% da alíquota)*

*para tais aquisições, apenas sendo admitida a constituição de crédito presumido, à proporção de 60% das alíquotas não-cumulativas dos dois tributos em apreço.*

*Já os créditos calculados sobre o transporte do leite pré-beneficiado e resfriado não foram reclassificados para o presumido. Tais créditos foram integralmente glosados, pois não há previsão legal para aproveitamento de créditos presumidos sobre o transporte dessas mercadorias.*

*Cientificada do Despacho Decisório e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls. 693/717, alegando na preambular:*

*Nos termos do Despacho Decisório ora impugnado, entendeu a D. Fiscalização que do montante referente ao crédito reconhecido (i) somente parte seria ressarcível e (ii) parte seria referente a créditos presumidos.*

*Com relação aos "créditos presumidos", a D. Fiscalização entendeu por bem reclassificar os créditos "ressarcíveis" da Manifestante, oriundos de aquisições de leite, para créditos*

*presumidos, com base na Lei nº 10.925/2004 e Instrução Normativa SRF nº 660/2006.*

*Quanto aos créditos glosados, a DRF afirma que a Manifestante teria se apropriado indevidamente do montante de créditos indicado na tabela supra "constatado que a mesma pleiteia créditos relacionados a bens e serviços não inclusos no conceito legal de insumos utilizados especificamente no processo produtivo da empresa". Nesse diapasão, analisando o Despacho Decisório em epígrafe, verifica-se que foram rejeitados os créditos correspondentes à aquisição dos produtos e serviços abaixo relacionados:*

- a) Frete entre estabelecimentos (transporte de insumos);*
- b) Materiais de uso e consumo (manutenção de frotas, cestas básicas, despesas de refeitório, materiais de limpeza, materiais de higiene, uniformes e equipamentos de proteção, materiais de manutenção, conserto e reparo, lubrificantes, óleo diesel de motor, álcool, gasolina e pneus);*
- c) Serviços (manutenção, mão-de-obra de frota, carga e descarga, análise e tratamento de afluentes, serviços de lavagem, combustíveis com óleo de motor, diesel, álcool, gasolina e lubrificantes, serviços de consultoria).*
- d) Uso e consumo de mercadorias e serviços (álcool, gasolina, lubrificantes, óleo diesel, óleo de motor, manutenção de frota, lavagem e outros materiais e serviços).*
- e) Materiais de Embalagem (embalagem para transporte de produtos)*
- f) Locação de bens e serviços g) Arrendamento mercantil relativo a bens/veículos;*
- h) Crédito presumido de lenha adquirido de pessoas físicas.*

*Preliminarmente, a interessada externa sua inconformidade e entende que o Sr. Fiscal está equivocado quanto aos créditos presumidos:*

*Entretanto, a aludida reclassificação de créditos ressarcíveis para presumidos é indevida e se consubstancia em grave afronta a direito da Manifestante reconhecido por decisão judicial.*

*Cita a sentença proferida pelo Juiz da 3ª Vara Federal de Presidente Prudente, nos autos do processo nº 2006.61.12.008543-7:*

*TÓPICO FINAL SENTENÇA (...): Ante o exposto:1.) no tocante ao pleito de afastamento do Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, JULGO EXTINTO o presente feito, sem resolução do mérito, com fulcro no artigo 267, inciso VI, do Código de Processo Civil, em razão da ausência de interesse de agir.2.) em relação ao pedido de afastamento da Instrução Normativa SRF nº 660/06, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O*

*PEDIDO, concedendo em parte a segurança e resolvendo o mérito nos termos do no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante à utilização do saldo credor da contribuição para o PIS e Cofins, decorrente do crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/04, no pagamento de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da*

*Receita Federal, nos termos do artigo 16, inciso I, da Lei nº 11.116/05, salvo quanto às operações de venda (eventuais) de leite a granel realizadas na forma prevista no inciso II do 1.º do art. 8º da Lei 10.925/04, afastando qualquer ato restritivo da autoridade impetrada no sentido de impedir a aplicação do disposto no artigo 16, inciso I, da Lei 11.116/05, em especial a Instrução Normativa SRF nº 660/06. Incabível a condenação ao pagamento de honorários advocatícios, a teor da Súmula 105, do Superior Tribunal de Justiça, e da Súmula 512, do Supremo Tribunal Federal. Custas "ex lege". Decorrido o prazo para recursos voluntários, remetam-se os autos ao Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para reexame necessário, nos termos do artigo 14, 1º, da Lei nº 12.016/2009. Publique-se. Registre-se. Intimem-se. (grifos nosso)*

*E, diante da citada decisão, a interessada conclui:*

*De acordo com a citada decisão, o juiz (i) reconheceu o direito da Manifestante de utilizar-se do saldo credor de PIS e COFINS, decorrente do crédito presumido, no pagamento de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, bem como (ii) afastou qualquer ato restritivo por parte do Fisco no sentido de impedir esse aproveitamento.*

*(...)*

*Logo, a Manifestante encontra-se amparada por decisão judicial que lhe garante o direito de utilizar-se do saldo credor de PIS/COFINS decorrente de crédito presumido para o fim de compensar com débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.*

*Patente, pois, que a reclassificação levada a cabo pelo Ilmo. Auditor Fiscal implica em grave afronta à referida decisão judicial, pois restringe o direito da Manifestante de aproveitar-se do saldo credor decorrente de crédito presumido a que faz jus.*

*Portanto, imprescindível que seja reformado o Despacho Decisório neste ponto, a fim de que seja determinado o direito da Manifestante ao imediato ressarcimento dos créditos oriundos de aquisições de leite, em respeito à aludida decisão judicial.*

*Discorreu sobre a não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a Cofins e entendeu que:*

*Com base na aludida legislação é que a Manifestante aproveitou-se dos créditos a título de PIS/COFINS consubstanciados no Pedido de Ressarcimento em epígrafe, os quais, frisa-se, existem e são legítimos em sua integralidade, revelando-se indevidas as glosas levada a cabo pela fiscalização (...)*

*Defende que, conforme entendimento do CARF o conceito de insumos para o PIS e COFINS, verifica-se que as despesas de frete de produtos em elaboração são verdadeiros custos de produção e, como tais, se subsumem ao conceito de insumo para o PIS e COFINS, haja vista o caráter de essencialidade desta despesa ao processo produtivo.*

*Quanto às demais glosas, cita entendimento do Carf e entende que as despesas são necessárias:*

*Conforme a interpretação dada pela fiscalização, conceito de insumos, para efeito de crédito de PIS/COFINS, considera-se como aqueles que "sofram alterações, tais como desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação".*

*Não é necessário fazer maiores esforços exegéticos para verificar que referida interpretação se encontra em total dissonância com o já pacificado entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*Além disso, também entende que:*

*Os serviços de manutenção da frota, empilhadeiras, carga e descarga bem como serviços de consultoria relacionados às melhorias no processo de produção, ainda que não intrinsecamente agregados ao bem produzido pela Manifestante, compõem seu processo de produção.*

*A Manifestante, além de produzir, é responsável pela comercialização e distribuição, no atacado, dos seus produtos, ou seja, a atividade se inicia com a aquisição do leite cru e conclui-se com a tradição do bem produzido ao adquirente.*

*Quanto às glosas relativas às embalagens, defende que são despesas necessárias, inclusive já decidido pelo Carf e SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 215 de 26 de Outubro de 2011, que tratou de os produtos "film stretch" e "capa de cotton".*

*Quanto à locação de bens e serviços, argumenta que as glosas predominantemente se referem à locação de empilhadeiras utilizadas no pátio fabril para acomodar os bens produzidos pela Manifestante nos locais específicos de acordo com a etapa do processo de produção, o que por si só demonstram que ela compõe parte essencial do seu processo de produção.*

*Cita normas, transcreve instruções do Dacon e externa sua compreensão:*

*Ou seja, no presente caso, as máquinas e equipamentos alugados pela Manifestante de pessoas jurídicas estão diretamente ligados à **atividade da empresa**, mais especificamente ao seu processo de produção propriamente, portanto, resta evidente o direito creditório da Manifestante, haja vista que a legislação não restringiu o aproveitamento do crédito, como fez a Fiscalização, mas é clara ao permitir o aproveitamento do crédito com relação*

*às máquinas e equipamentos alugados **UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA**, inclusive atividades administrativas.*

*Sobre o arrendamento mercantil, a interessada cita que a fiscalização houve por efetivar a glosa dos créditos tomados sobre arrendamento mercantil de bens e veículos ao argumento de que "não são utilizados especificamente no processo produtivo da empresa", discorda sob o seguinte argumento:*

*In casu, os bens e veículos objeto de arrendamento mercantil formalizado pela Manifestante, integram e são essenciais à viabilidade da atividade da empresa como um todo, sem o qual, ainda que indiretamente, o processo de produção fica inviabilizado.*

*Assim, onde a lei não restringe, não cabe ao interprete restringir, de modo que, sendo a única ressalva para aproveitamento do crédito sobre arrendamento mercantil a hipótese das empresas optante pelo SIMPLES, e não sendo este o enquadramento da Manifestante, devem tais créditos ser reconhecidos.*

*Por fim, quanto ao crédito presumido de lenha de eucalipto adquirido de pessoas físicas, cita a norma de regência e, ainda:*

Por esta razão, em se tratando de insumo diretamente ligado e consumido no processo de produção da Manifestante, a teor dos atos normativos destacados, **ainda que adquiridos de pessoas físicas**, em conformidade com a Lei 10.935/04 e 660/06 é legítimo o direito creditório em tela, devendo o Despacho Decisório ser reformado também neste ponto.

*Finaliza solicitando a homologação das DComp apresentadas.*

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-57.034, de 26/02/2015 (fls. 725 e ss.), assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

---

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1676 e ss., por meio do qual alega, em apertada síntese, o seguinte:

a) Créditos relativos a serviço de transporte (frete) entre estabelecimentos: transfere de uma unidade para outra sua matéria prima ou subproduto dele para devido tratamento e elaboração, sendo encaminhado para unidade industrial específica, onde, após devido tratamento o torna apto ao consumo e acondiciona para posterior revenda. O produto começa a ser elaborado em uma unidade e tem o seu processamento final em outra unidade;

b) Créditos relativos a Materiais de Uso e Consumo e Serviços tomados: os gastos relativos à higienização na produção de alimentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento de PIS/Cofins, pois pertinentes e viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, direta ou indiretamente empregados, cuja subtração importa na impossibilidade da mesma prestação de serviço ou produção, implicando substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes;

c) Materiais de Embalagem: os materiais de embalagem glosados pela Fiscalização e mantidos pelo Acórdão recorrido são utilizados no acondicionamento e transporte do produto acabado. Todos os materiais utilizados para a embalagem acabam compondo o produto final da empresa, sendo de suma importância que o produto comercializado tenha sua integridade garantida até sua entrega definitiva. Convém esclarecer que todas as embalagens estão em contato direto com o produto e nenhuma delas retorna para a empresa. Assim, é evidente que a sua utilização é indispensável para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, o que lhe assegura direito ao crédito pretendido;

d) Arrendamento mercantil: a lei em momento algum especifica que os custos com contraprestações de arrendamento mercantil devem estar intrinsecamente ligados ao processo de produção, este considerado enquanto um bem que se integra ao produto final objeto da atividade da empresa. Os bens e veículos objeto de arrendamento mercantil formalizado pela Recorrente integram e são essenciais à viabilidade da atividade da empresa como um todo, sem o qual, ainda que indiretamente, o processo de produção fica inviabilizado;

e) Crédito presumido de lenha de eucalipto adquirido de pessoas físicas: lenha é utilizada como combustível no processo de produção, compondo-o de forma essencial e direta, portanto, não há dúvidas de que faz parte do processo em se tratando de insumo diretamente ligado e consumido no processo de produção da Recorrente, a teor dos atos normativos destacados, ainda que adquiridos de pessoas físicas, em conformidade com a Lei 10.935/04 e IN 660/06 é legítimo o direito creditório em tela.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Cuida-se de pedido eletrônico de ressarcimento da Cofins não cumulativa, com origem no 2º trimestre de 2011.

Deferido em parte o pedido e apresentada manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a procedente em parte, daí o recurso voluntário, ora apreciado.

### **Dos Créditos relativos a serviço de transporte (frete) entre estabelecimentos**

A Recorrente sustenta que transfere de um dos seus estabelecimento para outro matéria-prima ou subproduto dela para o devido tratamento e elaboração, sendo encaminhado para unidade industrial específica, onde, após o devido tratamento, torna-a apta ao consumo e a acondiciona para posterior revenda. O produto começa a ser elaborado em uma unidade e tem o seu processamento final em outra unidade

Ora, a própria RFB consolidou o entendimento de que as despesas com frete no transporte de insumos incorporam-se ao custo do produto adquirido, tal como prevê a Solução de Divergência nº 7 - Cosit, de 23 de agosto de 2016:

*NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.*

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;*

*3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;*

*3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;*

*4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

**4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;**

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48;*

*Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*

Como deixa cristalino a Solução de Divergência e mesmo se extrai do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para que se permita a apropriação do créditos sobre o frete pago no transporte do insumo adquirido, há que se ter a **aquisição** do insumo, operação a que não corresponde a mera transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

No caso, há a remessa de produtos em elaboração de um para outro estabelecimento da mesma empresa, no qual será submetido a um processo de industrialização – **a um custo específico, que, portanto, incorpora-se ao produto final** –, tornando-os aptos ao consumo e os acondicionando para posterior revenda.

Nesse contexto, temos entendido possível o creditamento, em sintonia com o que decidido pela 3ª Turma da CSRF:

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE.  
PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS.  
ESTABELECEMENTOS 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 9303-007.285, de 15/08/2018)

### **Dos Créditos relativos a Materiais de Uso e Consumo e Serviços tomados**

Aqui, a Recorrente contesta o acórdão recorrido, ao fundamento de que os gastos relativos à higienização na produção de alimentos – no seu caso, a fabricação de laticínios – podem ser considerados insumos para fins de creditamento de PIS/Cofins, pois, além de pertinentes, viabilizam o processo produtivo e cuja subtração implicando substancial perda de qualidade do produto.

É evidente que, sendo a Recorrente fabricante de produtos laticínios, submete-se a rigoroso controle de higienização e limpeza durante todo o seu processo produtivo. Assim, faz jus aos créditos sobre os produtos ou serviços que adquire para viabilizá-lo.

A jurisprudência administrativa é remansosa a respeito do tema. Entre outras:

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS DE LIMPEZA.  
PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.  
Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, os quais são considerados despesas operacionais.*

(Acórdão nº 3401-004.896, de 21/05/2018)

*PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NA ASSEPSIA E HIGIENIZAÇÃO DOS TANQUES DE TRANSPORTE DE LEITE, SILOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. Os produtos químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite - caminhões, silos e equipamentos industriais são considerados essenciais à atividade/produção do sujeito passivo, eis ser obrigatória a referida assepsia para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado. O que, por conseguinte, há de se considerar a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição dos referidos produtos químicos, em respeito à prevalência do critério da essencialidade para fins de conceituação de insumo para a geração do direito ao referido crédito.*

(Acórdão nº 9303-005.652, de 19/09/2017)

### **Dos Materiais de Embalagem**

Diz-se que os materiais de embalagem glosados são utilizados no acondicionamento e transporte do produto acabado, compondo o produto final fabricado pela empresa, mantendo a sua integridade até sua entrega e a ela, posteriormente, não retornando.

A glosa teve por fundamento o fato de que os gastos com embalagem somente poderiam ser considerados insumos quando incorporada ao produto em fabricação ou quando sofre alteração em suas propriedades, de modo que as embalagens destinadas a apenas proteger ou transportar o produto acabado não dão direito a crédito de PIS/Cofins.

A propósito do tema, a 3ª Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.*

*É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa.*

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

*PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE,*

*QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.*

*2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.*

*Agravo regimental improvido. (g.n.)*

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, também, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) **que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc);** ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo

imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

***b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:***

*b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;*

*b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);*

*c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)*

Ademais, e parece-nos isso de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

*Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

*I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)*

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Assim sendo, devem ser considerados insumos na sistemática não cumulativa do PIS/Cofins os materiais de embalagem utilizados no acondicionamento e transporte do produto acabado, compondo o produto final fabricado pela empresa, mantendo a sua integridade até sua entrega e a ela, posteriormente, não retornando.

### **Do Arrendamento mercantil**

Sustenta, noutros termos, que a legislação de regência não determina que o bem objeto do arrendamento mercantil deve estar intrinsecamente ligado ao processo produtivo. Assim, os bens e veículos objeto de arrendamento mercantil formalizado pela

Recorrente seriam, no seu entender, essenciais à viabilidade da atividade da empresa como um todo, sem o qual, ainda que indiretamente, o processo de produção fica inviabilizado.

A matéria encontra-se disciplinada no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na forma seguinte:

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

(...)

***V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

(...)

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

(...)

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. (g.n.)*

A fiscalização explicou a glosa na forma seguinte:

*Portanto, foram glosados créditos calculados pela fiscalizada sobre elementos que, embora indispensáveis a sua logística produtiva, não sofreram desgaste ou perda de propriedades físico-químicas em razão de contato direto com o produto em elaboração, tais como embalagens de transporte (pallets), vasilhame, dispêndios com empilhadeiras, materiais e serviços de limpeza e de laboratório.*

*O mesmo raciocínio norteou as glosas incidentes sobre créditos calculados sobre o maquinário utilizado pela empresa, seja ele integrante de seu ativo imobilizado, objeto de aluguel **ou de arrendamento mercantil**, pois esta fiscalização entende que, muito embora a restrição "para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" surja literalmente apenas no inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o intuito do legislador foi, claramente, restringir o aproveitamento de créditos apenas ao maquinário utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, independentemente da roupagem econômica através da qual o contribuinte incorpore tais bens ao seu processo produtivo. (g.n.)*

Contudo, o legislador não restringiu o tipo de bem objeto do arrendamento mercantil, mas apenas exigiu que seja utilizado nas atividades realizadas pela pessoa jurídica, não diretamente utilizadas na produção de bens ou na prestação de serviços. Assim, por exemplo, os gastos com o arrendamento de um caminhão utilizado na entrega dos produtos

fabricados por uma indústria, ainda que não diretamente utilizados na produção, podem ser considerados créditos na sistemática não cumulativa de PIS/Cofins.

Vejam, a propósito, como dispôs, nos fundamentos, a Solução de Consulta nº 205 - Cosit, de 24/04/2017:

*6. O que tais diplomas legais estabelecem é a possibilidade de se descontar créditos relativos aos valores pagos a título de “contraprestações de operações de arrendamento mercantil”. Nenhuma imposição quanto ao objeto do arrendamento é fixada pela legislação. Portanto, nenhum óbice existe em relação a arrendamento mercantil de veículo, desde, naturalmente, que ele seja utilizado nas atividades da pessoa jurídica.*

*6.1 Evidentemente, devem ser observados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, entre outros, a exigência de que tais valores sejam pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, e que tal pessoa jurídica não seja optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).*

Assim, a nosso juízo, os gastos com o arrendamento de bens e veículos utilizados nas atividades da empresa geram o direito ao crédito do PIS/Cofins.

#### **Do Crédito presumido de lenha de eucalipto adquirido de pessoas físicas**

Sustenta a Recorrente, neste tópico do recurso, que a lenha é utilizada como combustível no processo de produção, compondo-o de forma essencial e direta, de forma que, ainda que adquiridos de pessoas físicas, é legítimo o direito creditório, em conformidade com a Lei 10.925, de 2004, e Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006.

Bem, o que se vê do Termo de Verificação Fiscal, anexado às fls. 291 e ss., é que, quando a fiscalização tratou do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, fê-lo apenas com relação à aquisição de leite, conforme comprovam alguns de seus parágrafos, onde o tema é tratado:

Outro procedimento considerado irregular por esta fiscalização reporta-se ao aproveitamento de crédito básico sobre a aquisição de leite resfriado e leite pré-beneficiado.

A Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, em seu artigo 8º admite a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de insumos destinados a produção de mercadorias para à alimentação humana ou animal (grifou-se):

(...)

É fundamental destacar que o leite e seus derivados encontram-se no capítulo 4 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

(...)

Portanto, não há que se falar em apuração de crédito básico (100% da alíquota) para tais aquisições, apenas sendo admitida a constituição de crédito presumido, à proporção de 60% das alíquotas não-cumulativas dos dois tributos em apreço.

Já os créditos calculados sobre o transporte do leite pré-beneficiado e resfriado não foram reclassificados para o presumido. Tais créditos foram integralmente glosados, pois não há previsão legal para aproveitamento de créditos presumidos sobre o transporte dessas mercadorias.

No concernente ao tema, apenas a afirmação, no voto condutor do acórdão recorrido, de que a aquisição de produto desonerado não pode gerar o direito ao crédito básico de PIS/Cofins.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para **reverter** as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados sobre os seguintes itens:

- a) fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) entre os estabelecimentos da Recorrente;
- b) materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo;
- c) embalagens para transporte, incorporadas ao produto, destinadas a preservar as características dos produtos;
- d) arrendamento de bens e veículos utilizados nas atividades da empresa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 10835.721176/2014-43  
Acórdão n.º **3201-004.324**

**S3-C2T1**  
Fl. 831

---

