ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10835.721296/2013-60

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

Processo nº	10835.721296/2013-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3201-004.334 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de outubro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITO.
Recorrente	LIDER ALIMENTOS DO BRASIL S.A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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 contribuição não cumulativa, que foi objeto de ação fiscal pela DRF de Presidente Prudente.

Merecem transcrição fragmentos do relatório da decisão de primeira instância, que resumem o consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal:

> *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 6°, caput e parágrafos 5° e 6°, da Lei n° 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 n° 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 que deferiu parcialmente o seu pleito, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade.

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 14-057.048, de 26/02/2015, assim ementado:

> *ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*
>
> *Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012*
>
> *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 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 legitimo o direito creditório em tela.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-004.324, de 24/10/2018, proferido no julgamento do processo 10835.721176/2014-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.324):

> **"**O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.
>
> (...)
>
> 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 desbaste, 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, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais 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. 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, consequentemente, 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 aquêle que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.*
>
> *Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, **salvo**:*
>
> *I - o conserto 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 legitimo 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):

(...)

È 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.**"**

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado deu **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