



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

**Processo nº** 10835.721300/2013-90  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-004.319 – 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 PIS/PASEP**

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo quanto à matéria que se refere à reclassificação do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e, no mérito, quanto às demais matérias, acordam em dar-lhe provimento, 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 suas características.

(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 de contribuição não cumulativa, que foi objeto de ação fiscal por parte da DRF/Presidente Prudente.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, merecem transcrição fragmentos do relatório da decisão de primeira instância, que resumem o entendimento da autoridade fiscal manifestado no Despacho Decisório:

*De acordo com o despacho decisório, foram apuradas glosas de vários itens relativos aos créditos da não cumulatividade utilizados pela autuada que tem como principal objeto social a fabricação e comercialização de laticínios relativos a itens não considerados insumos pela fiscalização com base na definição contida nas Instruções Normativas (IN) SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, ou seja, que não foram consumidos no processo produtivo em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.*

*Abaixo discriminados:*

**a.2) PLANILHA 02: GLOSAS de créditos relativos a Materiais de uso e consumo, conforme notas fiscais de entrada, CFOP: 1556 e 2556, referentes**

*Peças e serviços de manutenção de frotas, cestas básicas e despesas de refeitórios, materiais de limpeza, materiais de higiene, uniformes e equipamento de proteção, materiais de manutenção consertos e reparos, lubrificantes, óleo diesel, óleo de motor, álcool, gasolina,*

*pneus, e outros materiais relacionados, inclusos os lançados como débito direto. Estes bens e serviços não correspondem a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, que exerçam ação diretamente sobre os produtos fabricados, não sendo, portanto, caracterizados como insumos.*

**a.3 PLANILHA 03: Glosas de créditos relativos a aquisição de outras mercadorias e serviços, conforme notas fiscais de entrada enquadradas no CFOP: 1949 e 2949**, referentes: materiais e serviços de manutenção, mão de obra de manutenção de Frotas, Pneus /Empilhadeira e RECAP, serviço de carga e descarga, serviços de análise, serviços de tratamento de afluentes, serviços de Lavagem, combustíveis como óleos de motor, diesel, álcool, gasolina e lubrificantes, serviços de consultoria e outros relacionados, inclusos os lançados como débito direto. Conforme a legislação e observações acima não geram direito a crédito os valores relativos às aquisição dos referidos bens/serviços não diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda

**a.4) PLANILHA 04: Glosas de créditos relativos a mercadorias e serviços, de uso e consumo, conforme notas fiscais de entrada, CFOP: 1407, 1653, 1933, 2407 e 2653**, referentes: Álcool, Gasolina, Lubrificante, Óleo Diesel, Óleo de Motor, Peças e serviços de manutenção de frota, Pneus, serviços de lavagem e outros materiais e serviços relacionados, inclusos os lançados como débito direto. Conforme observações acima não geram direito a crédito valores relativos a aquisição dos referidos bens/serviços não diretamente utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, assim entendidos aqueles que sejam consumidos, desgastados ou tenham suas propriedades físico-químicas alteradas no processo produtivo.

**a.5) PLANILHA 05: Glosas de créditos relativos a material de embalagem para transporte “não insumos”, conforme notas fiscais de entrada, CFOP: 1101 e 2101**. Referentes embalagens que não incorporam diretamente ao produto no processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente a facilitar o transporte dos produtos acabados, portanto, conforme legislação acima, não geram direito a creditamento as relativas aquisições.

*Além das glosas dos bens e serviços não considerados insumos pela fiscalização, também foram glosados créditos referentes às seguinte despesas:*

**a.1) – PLANILHA 01: GLOSAS de créditos relativos a Serviço de Transporte (FRETE)**, referentes notas fiscais de entrada, CFOP 1352, 2352, 1360, 1353, 2353, 1949 e 2949 (...)

*As notas fiscais glosadas foram relacionadas pela empresa como sendo notas fiscais de entrada referentes aquisição de leite ou outras mercadorias adquiridas de pessoa jurídica (conforme planilhas de Notas fiscais de entrada PJ constantes dos arquivos não pagináveis anexados ao presente processo), quando “de fato”, referem-se à “conhecimentos de transporte” relativos a aquisição de serviço de*

*frete, sendo em sua maioria fretes entre estabelecimentos da empresa, conforme comprova o arquivo anexo...,*

*b) Glosas de créditos referentes Locações/alugueis, relacionados no ANEXO III (...). do presente processo: Relativos a Locação/aluguel de bens/serviços não inclusos no conceito legal de insumos, ou seja, não são utilizados especificamente no processo produtivo da empresa.*

*c) – Glosas de créditos referentes arrendamentos mercantis relativos aos bens/veículos relacionados no ANEXO IV (...) do presente processo: Relativos a arrendamentos mercantis de bens/serviços não inclusos no conceito legal de insumos, ou seja, não são utilizados especificamente no processo produtivo da empresa.*

*d) – Glosas de Créditos Presumido, relativos a aquisição de Lenha de Eucalipto e outros materiais adquiridas de pessoas físicas relacionados no ANEXO V (...) do presente processo. No caso em questão a lenha de eucalipto é utilizada como combustível no processo de produção/fabricação. Entretanto, conforme legislação acima citada, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica (art. 3º, § 3º, I a Lei nº 10.637/2002 e art.3º, § 3º, I a Lei nº 10.833/2003). Observada a legislação, foram glosados os créditos relativos às aquisições de lenha de eucalipto e outros produtos adquiridos de pessoa física.*

*e.) Anexo VI – (...) RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITO: Cálculo de crédito integral sobre aquisições de leite efetuadas com benefício da suspensão Crédito Presumido.*

*Inexiste a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos da Lei nº 10.925/2004 (Art.8º §§ 1º ao 9º e Art. 9º) e Instrução Normativa SRF nº 660/2006 (Arts. 2º a 6º), em razão disso foram reclassificados os créditos referentes aquisições de leite, considerados pela empresa como ressarcíveis, para créditos presumidos nos termos da legislação.*

*Observa-se que o fato de não constar na nota fiscal que a operação está ocorrendo com benefício da suspensão não pode ser utilizado como argumento para o creditamento nos termos do disposto no art. 3º, II das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003. O Intuito do ressarcimento é o de ressarcir, de devolver à empresa um valor que foi recolhido aos cofres públicos. No caso da suspensão, como não houve recolhimento a título de PIS e de COFINS pelos fornecedores de leite não é devido qualquer valor a título de ressarcimento. Há previsão legal apenas para o cálculo de crédito presumido sobre essas aquisições, nos termos do disposto no art. 8º da Lei 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria contribuição. O valor da base de cálculo constante do Anexo VI, foi lançado no Anexo I, com o título “Reclassificação de Créditos”, e deduzido da base de cálculo dos créditos apurados sobre aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, e após a aplicação das alíquotas de 0,99% (PIS) e 4,56%(Cofins) sobre a*

*respectiva base de cálculo, os valores apurados, foram lançados como acréscimos aos créditos presumidos calculados sobre insumos de origem animal.*

*Foi informado ainda pela fiscalização o seguinte quanto a decisões judiciais obtidas pela contribuinte:*

*Observa-se que em relação a empresa consta as ações judiciais Mandado de Segurança nº 2006.61.12.008543-7/SP e nº 2006.61.12.004554-3/SP, reconhecendo o direito da empresa à utilização do saldo credor da contribuição de PIS e COFINS, decorrente do crédito presumido instituído pela Lei nº 10925/2004, no pagamento de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, salvo quanto às operações de venda (eventuais) de leite a granel realizada na forma prevista no inciso II do parágrafo 1º do art.8º da Lei nº 10.925/04, afastando qualquer ato restritivo da autoridade impetrada.*

*Porém, referidas decisões ainda não transitaram em julgado em razão de apelação da União Federal, encontrando-se os autos no Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Consta ainda a ação judicial Mandado de Segurança nº 0005388-02.2013.403.6112, proposta pela empresa, onde foi deferido parcialmente liminar para que a autoridade impetrada (Delegado da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente-SP) abstenha-se de impor-lhe multa em decorrência do simples indeferimento de seus pedidos de ressarcimento de crédito pendentes de julgamento, sem que realize análise prévia da má-fé (ou não) do contribuinte em relação ao pedido formulado. Ficando a multa, portanto, condicionada a verificação da má-fé por parte do contribuinte (...). No presente processo não foi constatado má-fé da contribuinte.*

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 14-063.428, de 16/12/2006, assim ementado:

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.*

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

*ARRENDAMENTO. ALUGUÉIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.*

*São passíveis de aproveitamento os gastos com aluguéis e arrendamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.*

*São passíveis de aproveitamento os créditos presumidos da agroindústria quando o contribuinte atende às exigências contidas na Lei nº 10.925, de 2004.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda quando suportados pelo vendedor.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*APRECIAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.*

*A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

*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) Reclassificação dos créditos básicos para crédito presumido relativos à aquisição de leite *in natura*: os créditos oriundos de aquisição de leite *in natura* devem ser considerados como créditos básicos, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois trata-se de insumo principal da produção. Acresce, no tópico seguinte (Do crédito presumido oriundo decorrente de atividades agroindustriais Aquisição de Leite *in natura* e Lenha de Eucalipto), que a empresa tem por objeto social, dentre outros, a atuação no ramo de produtos do laticínio. Assim, faz jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS/Cofins para as agroindústrias, disposto no ordenamento jurídico por meio da Lei nº 10.925, de 2004. Contudo, restringiram-se as possibilidades de utilização do saldo credor das contribuições em referência, ao firmar entendimento de que o crédito presumido, instituído justamente para o equilíbrio das contas daquelas empresas adquirentes de insumos, não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento;

b) 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;

c) 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;

d) 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.

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 3201-004.306, de 24/10/2018, proferido no julgamento do processo 10835.720775/2014-40, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.306):

"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.

### **Da Reclassificação dos créditos básicos para crédito presumido (sic)**

Inicialmente, a Recorrente defende que os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sejam considerados como se créditos básicos fossem (como se vê, o contrário do que está no título deste tópico do recurso).

Registra o voto condutor do acórdão recorrido que, não obstante tenha tentado viabilizar a compensação do valor a ser ressarcido com outros tributos administrados pela RFB, não mais havia decisão judicial autorizando o que pleiteara.

A matéria, com efeito, é, nesta parte, idêntica a que ora enfrentamos, conforme facilmente se percebe do dispositivo da sentença transcrito no mesmo voto:

*DISPOSITIVO DA R. SENTENÇA: "Por todo o exposto: a) no que concerne ao pedido de afastamento do Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, JULGO EXTINTO o presente feito, sem resolução do mérito, com amparo no artigo 267, inciso VI, do Código de Processo Civil, em razão da ausência de interesse de agir. b) No tocante ao pleito remanescente, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o pedido e CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante à utilização do saldo credor da contribuição para o PIS e da COFINS, decorrente do crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004, no pagamento de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 16, inciso I, da Lei nº 11.116/2005, salvo quanto às operações de vendas (eventuais) de leite a granel realizadas na forma prevista no inciso II do 1º do art. 8º da Lei 10.925/04, afastando qualquer ato restritivo da autoridade impetrada no sentido de impedir a aplicação do disposto no art. 16, inciso I, da Lei 11.116/05, em especial a Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006. Em consequência, julgo extinto o processo, com resolução do mérito, a teor do que dispõe o art. 269, I, do Código de Processo Civil. Incabível a condenação em honorários advocatícios na quadra do mandado de segurança (Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal). Sentença sujeita ao reexame necessário. Custas ex lege. P.R.I.O" -Publicação D. Oficial de sentença em 27/11/2007, pag 83 (grifos do original)*

Portanto, não obstante não tenha reconhecido a concomitância, os processos judicial e administrativo apresentam-se, ao menos em parte, com objetos idênticos. Afinal, considerar o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, como se crédito básico fosse equivale a permitir o seu ressarcimento, não a sua utilização exclusiva para deduzir do PIS/Cofins em cada período de apuração (conforme o *caput* do mesmo dispositivo).

Incide, na hipótese, a nosso juízo, a Súmula Vinculante CARF nº 1, segundo a qual "Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial". Esse cenário, sublinhe-se, não se altera em face da introdução do art. 9º-A na Lei nº 10.925, de 2004, pela Lei nº 13.317, de 2015.<sup>1</sup>

### **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

<sup>1</sup> Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)



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, 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 imposto.*

*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 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.

Ante o exposto, **NÃO CONHEÇO** do Recurso Voluntário, quanto à matéria que se refere à reclassificação do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e, quanto às demais matérias, **DOU-LHE PROVIMENTO**, 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 suas características."

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 não conheceu do recurso Voluntário quanto à matéria que se refere à reclassificação do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e, quanto às demais matérias, deu-lhe provimento, para reverter as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados sobre os seguintes itens:

Processo nº 10835.721300/2013-90  
Acórdão n.º **3201-004.319**

**S3-C2T1**  
Fl. 15

---

- 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 suas características.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza