



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10920.723903/2015-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.305 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CHOCOLEITE INDÚTRIA DE ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**DILIGÊNCIA, PERÍCIA E PROVA**

As diligências não possuem a função de suprir as deficiências probatórias, mas questões pontuais no processo. Já com relação ao pedido de perícia técnica especializada, somente se justifica se verificado a complexidade na análise das provas e assim necessária a contratação técnica especializada.

**AQUISIÇÃO DE LEITE CRU. CRÉDITO PRESUMIDO DO LEITE. AQUISIÇÃO DE LEITE CRU. CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, os argumentos e as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

**FRETES NAS AQUISIÇÕES DO LEITE CRU. POSSIBILIDADE.**

Regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

**INSUMOS PARA EMBALAGENS. IMPOSSIBILIDADE**

As aquisições de embalagens, apesar da essencialidade e relevância, não foram tributadas, conforme informou a DRF e não foi contestado pelo contribuinte. Dessa forma há a vedação do inciso II, §2, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

**SERVIÇOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DO LEITE. IMPOSSIBILIDADE.**

Serviço contratado por terceiros, não tributados, vedação no inciso II, §2, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.NP.

**DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.**

Quanto às glosas dos créditos sobre despesas de depreciação do ativo imobilizado a Lei 10.833/2003. Art. 3º (...) VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Cabe a recorrente demonstrar como chegou à base de cálculo dos créditos por ela considerada, bem como demonstrar os itens do ativo imobilizado.

**AQUISIÇÃO DE INSUMOS DIVERSOS. POSSIBILIDADE.**

Caracterizam-se como insumos (procald e protorre) e geram créditos da contribuição em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170.

**FRETES DIVEROS – ENTRE FILIAIS; FRETES DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS E REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.**

Fretes de produtos em elaboração de uma unidade a outra para que se execute o processo de industrialização, geram direito ao crédito da contribuição na sistemática não-cumulativa. Súmula CARF nº 188: É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**FRETES DE ARMAZENAGEM, FRETE MATERIA PRIMA, FRETE DE PRODUTO ACABADO, FRETE VENDA, FRETE EMBALAGEM, FRETE REMESSA E RETORNO E FRETE DE MATERIAL SECUNTÁRIO.**

Conforme a súmula CARF n.º 217. “ Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o recurso, não conhecendo as alegações sobre crédito presumido na aquisição do leite cru, rejeitar as preliminares de perícia técnica, diligência e produção de provas e, no mérito, dar provimento parcial para reverter as glosas sobre os fretes na aquisição do leite cru, aquisição de insumos diversos (procald e protorre), fretes de insumos e produtos em elaboração entre filiais e remessa para industrialização e fretes de produtos não tributados (Súmula CARF nº 188).

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Antônio Borges** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao, Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade (fls. 97/132)

ao Despacho Decisório nº 0194 / DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM JOINVILLE, de 26 de abril de 2016 (fls. 43/54).

Conforme consta nos autos, a interessada impetrou mandado de segurança (nº 501294318.2015.4.04.7201/SC) contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Joinville com o objetivo de obter a análise, no prazo de 30 (trinta) dias, dentre outros, do pedido de ressarcimento em questão, com atualização monetária pela taxa Selic desde a data do protocolo do pedido, abstendo-se de proceder a compensação de ofício com débitos que estivessem com a exigibilidade suspensa.

O pedido liminar foi indeferido, mas no mérito, foi concedida em parte segurança para: a) reconhecer o direito da impetrante à análise dos pedidos de ressarcimento no prazo de 30 dias; b) determinar ao impetrado que se abstenha de, na apreciação dos pedidos, realizar a compensação dos indébitos que venha a reconhecer como devidos com créditos tributários suspensos por parcelamento, ainda que sem garantia.

Assim, analisado o PER/DCOMP em questão, o Despacho Decisório reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, bem como homologou parcialmente as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, referente a COFINS – Não Cumulativo – Mercado Interno – 4º trimestre de 2012, conforme abaixo demonstrado:

TRIMESTRE VLR CRÉDITO PEDIDO 461.082,78 VLR CRÉDITO CONFIRMADO 387.604,55 Adicionalmente, conforme informações constantes no Despacho Decisório ora combatido, com a finalidade de analisar os pedidos de ressarcimento objeto do citado mandado de segurança nº 501294318.2015.4.04.7201/SC, foi criado o e-Dossiê 10010.005063/1115-91, no qual consta a análise e a documentação que amparou a decisão.

Cientificada, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, por meio da qual, defende em síntese, que:

Do princípio da não cumulatividade para o PIS e a COFINS:

Original Processo 10920.723903/2015-29 Acórdão n.º 15-49.545 DRJ/SDR Fls. 127 3 . Para o PIS e a COFINS, referida sistemática se opera de forma divergente daquela aplicada ao IPI e ao ICMS, uma vez que para esta contribuição a não cumulatividade consiste em uma redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores.

A não cumulatividade em questão, portanto, consiste em sistemática de abatimentos de créditos versus débitos, visando afastar os efeitos nocivos da cumulatividade no momento de apuração do montante dos tributos, já que o PIS e a COFINS passaram a ter incidência plurifásica.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu artigo 3º trazem a regra matriz para a não cumulatividade destas contribuições, bem como as diretrizes para que os contribuintes possam efetuar o direito ao crédito do PIS e da COFINS referentes a aquisição de bens e serviços.

Além disso, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 prevê que o saldo credor das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, acumulados em cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de compensação de débitos próprios de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, bem como objeto de ressarcimento em dinheiro.

Sendo assim, como adiante se demonstrará a interpretação trazida pelo Sr. Fiscal no despacho decisório guerreado, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe sem qualquer respaldo legal a tomada de crédito das contribuições com relação aos custos reais despendidos pela Manifestante.

Das glosas efetuadas pela fiscalização:

Aquisição de Insumos – Óleo Diesel – Linha 02/Dacon:

O termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica.

Foram glosados insumos essenciais ao processo produtivo da Manifestante. Fala-se aqui das aquisições de óleo diesel.

O CARF já reconhece que os combustíveis (gasolina/álcool), são passíveis de creditamento, pela sistemática não cumulativa.

Nesse cenário, é que a Manifestante creditou-se de custos com aquisição de insumos essenciais ao seu processo produtivo, os quais foram equivocadamente glosados pelo Fisco.

Assim, os dispêndios realizados pela Manifestante com os combustíveis (óleo diesel)

essenciais ao seu processo produtivo, devem ser considerados como créditos descontados a este título, pois utilizados no seu processo produtivo.

Aquisição de Insumos – Demais Insumos – Linha 02/Dacon:

Original Processo 10920.723903/2015-29 Acórdão n.º 15-49.545 DRJ/SDR Fls. 128 4. No caso em tela, como se depreende do detalhamento do Despacho Decisório, para o 3º trimestre de 2012 foram glosados insumos essenciais ao processo produtivo da Manifestante. Fala-se aqui das aquisições de s materiais como o procald e o protorre.

Quanto ao procald, este é empregado no controle de incrustação em geradores de vapor, ou seja, é utilizado na água da caldeira que gera o vapor para toda a produção da Manifestante.

Já o protorre, por sua vez, serve para o controle eficaz da formação de depósitos e dos processos corrosivos em aço carbono e em cobre e suas ligas presentes nos sistemas de resfriamento. Ou seja, igualmente essenciais ao processo produtivo da empresa.

Nesse cenário, é que a Manifestante creditou-se de custos com aquisição de insumos essenciais ao seu processo produtivo, os quais foram equivocadamente glosados pelo Fisco.

Assim, os dispêndios realizados pela Manifestante com os materiais/produtos essenciais ao seu processo produtivo, devem ser considerados como créditos descontados a este título, pois utilizados no seu processo produtivo.

Serviços Insumos – Material de Embalagem – Linha 03/Dacon:

Foram glosadas diversas NF's oriundas de serviços com embalagens utilizadas no processo produtivo da Manifestante.

Quanto às embalagens - fala-se aqui das “tampas plásticas” e “garrafas plásticas” -convém esclarecer que estas fazem parte do processo de armazenamento e

transporte do produto e nenhuma delas retorna para a empresa, ou seja, fazem parte do produto final.

Até porque, conforme discrimina o processo produtivo, a embalagem, inclusive, necessita de barreira de gases para se adequar a conversão do produto.

Diz-se isso, pois, os queijos, por exemplo, são embalados em embalagens plásticas a vácuo com barreira de gases (previamente datadas) e então acondicionados em caixas plásticas.

Ora, sem os materiais de embalagem seria inviável o transporte desses produtos, seja por questões de logística e segurança, seja pela preservação dos mesmos.

O que se tem que ter em mente é que a aquisição de embalagens constitui etapa fundamental e necessária à consecução da atividade principal da Manifestante, sem a qual o transporte dos produtos acabados, em perfeito estado de preservação, fica inviabilizado.

Outro ponto importante que merece destaque, é que não há quaisquer vedações na legislação atinente ao creditamento do PIS e da Cofins que impeça o aproveitamento dos créditos sobre as embalagens dos produtos comercializados pela Manifestante. Fato de esse de bastante relevância, uma vez que não pode a Secretaria da Receita Federal legislar sobre o impedimento de tal crédito, se esse não tiver expressamente descrito em lei.

Original Processo 10920.723903/2015-29 Acórdão n.º 15-49.545 DRJ/SDR Fls. 129 5. Observa-se que o CARF já tem se manifestado favoravelmente em relação ao direito a crédito sobre a aquisição de embalagens com fim de preservar o bem produzido pelo contribuinte, notadamente em se tratando da indústria de laticínios que, por imposição legal, deve embalar seus produtos adequadamente tanto para transporte quanto para armazenagem em estabelecimento industrial.

Por fim, cabe dizer, é impossível a qualquer empresa fabricante comercializar seus produtos sem o devido acondicionamento até o estabelecimento de destino. Logo, como supra demonstrado, se a base de cálculo do PIS/COFINS abrange toda a receita auferida pela pessoa jurídica, nada mais justo que para a apuração de créditos também seja considerada todas as despesas/custo que proporcionam a existência e comercialização do produto.

Serviços – Industrialização do Leite – Linha 03/Dacon:

Conforme se infere do Parecer fiscal e do detalhamento das glosas, foram glosadas notas fiscais da empresa Cooperoeste Ind. de Leite, referente a serviços prestados por terceiro à Manifestante.

Cumprir informar que para certos produtos produzidos pela Manifestante, é necessário a contratação de serviços de terceiros para a finalização do processo, tendo em vista a capacidade produtiva da empresa. É o caso da produção de leite integral e desnatado 1L.

Sendo assim, as glosas sobre os serviços elencados na Linha 03 do DACON como industrialização do leite, também merecem ser canceladas, uma vez que se trata de prestação de serviços ao processo produtivo da empresa Manifestante e, portanto, referida operação gera direito a crédito de PIS e COFINS.

Frete e Armazenagem – Frete matéria prima; Frete produto acabado; Frete Venda; Frete Embalagem; Frete Material Secundário – Linha 07/Dacon:

Com relação aos valores glosados a título de transportes, insta registrar que se trata de frete na aquisição de insumos (leite) – principal matéria-prima da empresa - realizado entre os produtores e a indústria – empresa ora Manifestante.

Como é sabido, o frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito do PIS e COFINS não-cumulativo.

É por isso que, estes fretes incorridos na operação de compra de bens destinados à produção podem ser agregados ao cálculo das contribuições não cumulativas e esse gasto corresponde a serviços utilizados como insumo na produção e/ou fabricação de produtos destinados à venda.

Ora, o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte gera direito ao crédito de PIS/COFINS, sendo que o requisito fundamental ao direito ao crédito é que o serviço seja contratado com outra pessoa jurídica, domiciliada no Brasil e que esteja sujeita ao recolhimento integral da contribuição.

Original Processo 10920.723903/2015-29 Acórdão n.º 15-49.545 DRJ/SDR Fls. 130 6 .Como se pode observar, equivocou-se o Sr. Fiscal a glosas os créditos oriundos de frete da compra do leite, uma vez que o entendimento da própria RFB é no sentido de que o frete pago para entrega de insumos adquiridos para serem utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, integram o custo desses insumos.

Convém elucidar que, inclusive, o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica também dará direito ao crédito do PIS/Cofins quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, desta forma o custo desse transporte é também considerado custo do produto.

Igualmente, quanto ao frete do produto acabado, já se manifestou a 4ª câmara da 1ª turma Ordinária da 3ª seção do CARF, admitindo o aproveitamento de créditos de despesa de frete nas operações de transporte de produtos entre seus estabelecimentos destinados à venda.

Ainda, quanto ao frete de embalagem, sabe-se que o crédito decorrente dessas despesas somente é admitido na operação, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Que é o caso em apreço.

Por fim, em relação ao frete de venda, dentro dessa sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS, as Leis nos 10.637/02 e 10.833/03 autorizaram o contribuinte a descontar, dentre outros, créditos em relação aos bens adquiridos para revenda, aos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda e ao frete na operação de venda, neste último caso, desde que suportado pelo vendedor, conforme se depreende dos art. 3ºs, incisos I, II e IX, das referidas Leis.

Diante disso, as glosas efetuadas pelo Sr. Fiscal referente aos frentes –Linha 07 do DACON - fiscal não deve prosperar posto que a Manifestante realizou o creditamento em conformidade com o previsto no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 e no art. 290 do RIR/99, bem como tendo em vista o atual entendimento do E. Conselho Administrativo Fiscal sobre a matéria.

Depreciação do Ativo Imobilizado – Linha 09/Dacon:

Outro ponto glosado, diz respeito aos bens destinado ao ativo imobilizado, que, também são necessários às atividades produtivas da empresa, de forma que geram créditos da PIS/COFINS.

De acordo com o contido no artigo 179, inciso IV da Lei 6.404/76 os bens destinados à manutenção das atividades empresariais devem ser lançados na conta do ativo imobilizado. Portanto, nesta conta, estarão incluídos todos aqueles bens de permanência duradoura.

Em relação ao crédito de PIS e da COFINS, o inciso VI do art. 3º das respectivas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza à pessoa jurídica sujeita à apuração das contribuições pelo regime não cumulativo, que constituam crédito sobre a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Original Processo 10920.723903/2015-29 Acórdão n.º 15-49.545 DRJ/SDR Fls. 131 7. Por esta razão, a Manifestante entende que a glosa efetuada pelo fiscal não deve prosperar posto que realizou o creditamento em conformidade com o previsto em lei.

Assim sendo, há de ser reconhecido o crédito pleiteado em sua totalidade.

Por fim, a manifestante invoca o princípio da verdade material e requer a realização de todas as provas admitidas em direito, em especial a realização de diligências, a fim de comprovar a situação debatida e a constatação da totalidade do crédito pretendido.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Preliminares

A Recorrente pleiteia pela realização de diligências, bem como a análise de perícia técnica, com base no princípio da verdade material. As diligências não possuem a função de suprir as deficiências probatórias, mas elucidar questões pontuais no processo.

Já com relação ao pedido de perícia técnica especializada, somente se justifica se verificado a complexidade na análise das provas e assim necessária a contratação técnica especializada.

No presente caso entendo haver no processo todos os elementos necessários para o seguimento do julgamento e convencimento dos julgadores.

O conceito de insumo advém da decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo e estabeleceu que para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve-se observar o critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço em relação ao processo produtivo de bens destinados à venda.

A Recorrente é empresa do ramo de laticínios e derivados do leite, fabricação de produtos derivados do beneficiamento do cacau, comércio atacadista de leite e laticínios e de produtos alimentícios em geral, bem como a fabricação de aguardente e bebidas destiladas, bebidas não alcoólicas, bebidas isotônicas, chá mate e chás prontos para consumo e ainda a fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, exceto concentrados, conforme consta no seu contrato social. Inconformada com as glosas efetuadas pela fiscalização interpôs o presente Recurso Voluntário.

**Das glosas**

**Para as aquisições do leite cru – matéria prima: relevante e essencial para fabricação de produtos laticínios | Crédito Presumido do Leite.**

Inicialmente é imperioso destacar que a Recorrente, traz em seu recurso voluntário matéria não contestada e comprovada anteriormente, especificamente em relação ao crédito presumido

Contudo, como bem destacado no acórdão recorrido às fls. E conforme se verifica pela impugnação apresentada tal questão não foi objeto de impugnação. Assim, não pode agora a Recorrente insurgir com fato não contestado em momento processual oportuno invocando e, ainda que este Colegiado tenha como orientação o princípio da verdade material, temos que, nos termos dos entendimentos firmados, este não tem a finalidade de suprir a inércia da parte, prevalecendo assim o comando do artigo 17 do Decreto 70.235/72, ou seja, a preclusão.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

Neste contexto, não conheço do recurso em relação aos argumentos relativos ao crédito presumido de lei cru.

#### **Dos fretes nas aquisições do leite cru (matéria prima).**

Não merece prosperar o entendimento de que o frete do leite cru tem que seguir a mesma natureza da mercadoria desonerada da contribuição.

O frete não está vinculado a mercadoria, trata-se de relações distintas, pouco importando se a mercadoria sofre ou não incidência das contribuições.

Nesse sentido a jurisprudência do Carf:

ASSUNTO: PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão nº 9303-013.840, j. em 15 de março de 2023, rel. Tatiana Midori Migiyama).

Logo, revento as glosas relativas ao frete de leite cru.

#### **Dos insumos para embalagens**

O conteúdo semântico do termo insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade e relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade e importância de determinado bem ou serviço.

Entretanto a aquisição de embalagens, apesar da essencialidade e relevância, elas não foram tributadas, conforme informou a DRF e não foi contestado pelo contribuinte. Dessa forma há a vedação do inciso II, §2, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Entendo que a glosa de créditos deva ser mantida nesse item.

#### **Da depreciação do ativo imobilizado.**

Para essa modalidade de depreciação acelerada somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da Lei nº 10.865/2004.

Quanto às glosas dos créditos sobre despesas de depreciação do ativo imobilizado a

Lei 10.833/2003. Art. 3º (...) VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nesse item, entendo que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar existência do direito creditório da contribuição. Por se tratar de pedido de ressarcimento, cabe a recorrente demonstrar como chegou à base de cálculo dos créditos por ela considerada, bem como demonstrar os itens do ativo imobilizado.

Diante da ausência desta demonstração, não é possível a reversão da glosa.

#### **Aquisição de insumos diversos.**

Conforme mencionado pela Recorrente o procald é empregado no controle de incrustação em geradores de vapor, sendo utilizado na água da caldeira que gera o vapor para toda a produção da Recorrente. Já o protorre, por sua vez, serve para o controle eficaz da formação de depósitos e dos processos corrosivos em aço carbono e em cobre e suas ligas presentes nos sistemas de resfriamento.

Tendo em vista as rigorosas exigências sanitárias, tais insumos são considerados essenciais para o processo produtivo da empresa: Bebida de Fruta Adoçada Frutas Cítricas; ✓ Bebida Láctea Fermentada com Polpa de Fruta; ✓ Chá Verde com limão; ✓ Creme de leite; ✓ Doce de leite; ✓ Doce de soro de leite; ✓ Iogurte desnatado com polpa de fruta líbria; ✓ Iogurte parcialmente desnatado; ✓ Leite condensado; ✓ Leite pasteurizado padronizado; ✓ Leite UHT; ✓ Manteiga; ✓ Queijo parmesão ralado; ✓ Refresco de extrato adoçado guaraná com açaí; ✓ Refresco de guaraná adoçado; ✓ Bebida láctea UHT; ✓ Bebida láctea esterilizada; ✓ Leite esterilizado; ✓ Mistura em pó; ✓ Queijo mussarela; ✓ Queijo prato.

Dessa forma, entendo que a glosa de crédito deva ser revertida, pois considero o procald e o protorre essenciais para a atividade desenvolvida.

#### **Bens e serviços de insumos para embalagens.**

São considerados relevantes e essenciais, os frascos, garrafas e tampas utilizadas para acondicionar os líquidos pela Chocoleite, bem como os produtos que necessitam de barreira de gases para se adequar a entrega da mercadoria produzida.

Entretanto, as garrafas e tampas plásticas foram adquiridas da empresa Herplast Indl. De Plásticos Ltda. e conforme verificado as notas fiscais eletrônicas, consta como Código de Situação Tributária (CST) – 08 – Operação sem incidência da Contribuição, o que impossibilita a tomada de crédito devido ao contido no inciso II, §2, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Nesse sentido, mantenho a glosa nesse item.

### **Serviços para industrialização do leite.**

Quanto a possibilidade de creditar-se dos serviços contratados de pessoa jurídica aplicados ao processo produtivo de empresas a IN SRF 247/02, no artigo 66 prevê:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: I - das aquisições efetuadas no mês: a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19; Original Página 37 de 48 b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços; (...) § 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) 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 incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II - utilizados na prestação de serviços”

Nesse sentido o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. (...) SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. Os serviços contratados de pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS, aplicados no processo produtivo, geram direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. (Acórdão nº 3102-001.395, processo nº 13053.000036/2007-02, sessão de 15.02.2012, relator: Luciano Pontes de Maya Gomes).

Entendo que é considerado insumo a contratação de serviços de terceiros para tomada do crédito de PIS/COFINS, desde que os produtos tenham sido tributados.

No caso em tela e conforme demonstrado nos autos, os serviços para industrialização do leite estão discriminados como “Operação isenta da Contribuição”. Tendo em vista a vedação expressa no inciso II, §2, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.NP, mantenho a glosa nesse item.

### **Da depreciação do ativo imobilizado.**

Para essa modalidade de depreciação acelerada somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da Lei nº 10.865/2004.

Quanto às glosas dos créditos sobre despesas de depreciação do ativo imobilizado a Lei 10.833/2003. Art. 3º (...) VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros,

utilizados nas atividades da empresa; VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nesse item, entendo que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar existência do direito creditório da contribuição. Por se tratar de pedido de ressarcimento, cabe a recorrente demonstrar como chegou à base de cálculo dos créditos por ela considerada, bem como demonstrar os itens do ativo imobilizado.

Diante da ausência desta demonstração, não é possível a reversão da glosa.

**Fretes diversos – entre filiais; fretes de produtos não tributados; remessa para industrialização.**

O transporte da matéria-prima de uma unidade a outra para que se execute o processo de industrialização, geram direito ao crédito da contribuição na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

O frete de produtos inacabados são passíveis de ressarcimento de PIS e COFINS nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). Igualmente no que diz respeito à remessa de insumos para depósitos, já que descrito nas etapas do processo de produção da Recorrente a necessidade de tais serviços, inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os gastos com fretes de produto em elaboração entre filiais geram direito ao crédito da contribuição se estiverem relacionados ao processo produtivo e operações de venda.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Dessa forma, revento a glosa de créditos.

**Fretes de armazenagem – frete de matéria prima, frete de produto acabado, frete venda, frete embalagem, frete remessa e retorno e frete de material secundário.**

Conforme jurisprudência do STJ e textos de leis relacionados as contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não é possível a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados para entre estabelecimentos e armazenamento de uma mesma empresa.

Nesse mesmo sentido, tem-se decisões das turmas do CARF:

PIS-PASEP/COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE. Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a

crédito das contribuições para o PISPASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo. (Acórdão nº9303-012.317, 3ª Turma da CSRF, sessão de 17 de novembro de 2021, relatoria do Conselheiro Rodrigo Pôssas) CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS. Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no DF CARF MF Fl. 170 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 3102-002.463 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 10120.900594/2016-13 13 regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito. (Acórdão nº9303-010.724 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 17 de setembro de 2020, relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal) TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA TERMINAL DE CARGA PARA EXPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para terminal de carga para exportação. (Acórdão nº3402-009.827– 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma, sessão de 16 de dezembro de 2021, relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo). O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto: “56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Com relação ao frete nas operações de venda, nos casos dos incisos I e II, no inciso IX do art. 3o Lei no 10.833/2003 e também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, vislumbramos a possibilidade de geração de créditos quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Ocorre no caso em tela, a Recorrente não trouxe aos autos elementos que identifiquem tais operações, pois a mera transferência de produtos entre estabelecimentos da empresa não constitui uma operação de venda.

As notas fiscais apresentadas não condizem as alegações da Recorrente.

Ainda nesse sentido a súmula CARF n.º 217. “ Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos.

Sendo assim, mantenho a glosa de crédito dos fretes e armazenagem – matéria prima, frete de produto acabado, frete venda, frete de remessa e retorno de material secundário.

#### **Prova**

Conforme jurisprudência deste Tribunal Administrativo o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Nesse sentido, para fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar a certeza e liquidez durante o curso do processo.

A busca da verdade material não visa suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

#### **Taxa Selic.**

Em que pese não ter sido objeto das razões recursais, observo que consta informação 012/2017 sairt/DRF/joinville/SC noticiando decisão judicial (Mandado de Segurança nº 5012943-18.2015.4.04.7201/SC) que assegurou correção monetária pela taxa SELIC desde a data de protocolo do PER/DCOMP até a data da disponibilização dos valores (expedição da ordem bancária).

Assim, em relação ao crédito complementar deve também ser assegurado a correção monetária pela taxa Selic, nos termos do decidido no Mandado de Segurança nº 5012943-18.2015.4.04.7201/SC.

#### **Conclusão**

Voto por conhecer parcialmente o recurso, não conhecendo as alegações sobre crédito presumido na aquisição do leite cru e rejeitar as preliminares de perícia técnica, diligência e produção de provas e no mérito para reverter as glosas para os fretes na aquisição do leite cru, aquisição de insumos diversos (procald e protorre) e fretes de insumos e produtos em elaboração entre filiais e remessa para industrialização e fretes de produtos não tributados (Súmula CARF nº 188).

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon**