



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.000352/2009-33
ACÓRDÃO	3201-012.157 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. VESTIMENTAS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). MATERIAL DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

No processo produtivo de alimentos destinados ao consumo humano, mostram-se essenciais e necessários os dispêndios com vestimentas próprias, equipamentos de proteção individual (EPI) e material de limpeza, todos utilizados ou consumidos na produção, proporcionando, portanto, o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, não passíveis de registro no ativo imobilizado, geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FERRAMENTAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMO. POSSIBILIDADE.

As ferramentas utilizadas no processo produtivo, não passíveis de registro no ativo imobilizado, geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. ETIQUETAS. TRANSPORTE. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com material de embalagem e etiquetas utilizados no transporte de produtos alimentícios destinados ao consumo humano, dadas as exigências de ordem sanitária, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MANUTENÇÃO PREDIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação à manutenção predial.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A lei permite o desconto de créditos das contribuições não cumulativas somente em relação a aquisições de insumos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, razão pela qual não se admitem créditos básicos decorrentes de aquisições junto a pessoas físicas.

CRÉDITO. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS EM OPERAÇÕES DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os serviços de frete no transporte de insumos ou de produtos em elaboração entre unidades/estabelecimentos produtores e no transporte na venda a clientes, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. TRANSPORTE DE DOCUMENTOS. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS OU COOPERADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação aos serviços de frete no transporte de documentos, no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e na transferência de produtos acabados entre cooperados associados.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DA ALÍQUOTA.

O percentual da alíquota do crédito presumido da agroindústria de produtos de origem animal ou vegetal será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a utilização do crédito presumido da agroindústria em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas para desconto na escrita fiscal na apuração das contribuições não cumulativas.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a inclusão de novos créditos em pedidos de restituição/ressarcimento ou em declarações de compensação que já se encontram em julgamento no processo administrativo fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

STJ. RECURSOS REPETITIVOS. DECISÃO DEFINITIVA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

No âmbito do CARF, reproduzem-se, obrigatoriamente, as decisões definitivas prolatadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos em relação a (i) vestimentas e equipamentos de proteção utilizados n^o parque industrial: avental plástico, bota de borracha, botinas, botas sete léguas, meias, luvas, óculos, touca, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, capacete, creme protetor, máscaras, protetor facial e protetor auricular, (ii) material de limpeza consumido ou utilizado no processo produtivo: creme protetor microbiológico, detergentes, desinfetantes, escovas, esponjas, álcool, solventes, balde, vassouras, rodo, sacos para lixo, lavagem de uniformes, panos e papel toalha, (iii) partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos destinados ao processo produtivo, não passíveis de inclusão no ativo imobilizado: peças para máquinas, correias industriais, arruela, mangueira, lâmpadas, parafusos, porcas, retentor, rolamento, abraçadeira, barra, bastão, brocas, cabo flexível, cantoneira inox, capacitor, conector, contactor, corrente, eletrodo, fusível, kit de reparos,

reator, relé, sensor, soquete, dentre outros, (iv) ferramentas utilizadas nº processo produtivo, não passíveis de inclusão no ativo imobilizado: chave Allen, chave boca, chave de fenda, alicate, cadeado, dentre outros, (v) serviços de frete utilizados no transporte de insumos ou de produtos em elaboração entre unidades/estabelecimentos produtores e no transporte em operações de venda a clientes e (vi) bem como para reconhecer o direito à adoção do percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo; e, (II) por maioria de votos, em reverter as glosas de créditos em relação ao material de embalagem e etiquetas utilizados no transporte de produtos alimentícios destinados ao consumo humano, vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento nesse item.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de retorno dos autos de diligência realizada pela repartição de origem, medida essa precedida pela interposição de Recurso Voluntário em face da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em contraposição ao despacho decisório em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à contribuição para o PIS não cumulativa – Exportação, homologando-se a compensação até o limite do crédito deferido.

Do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, extraem-se as seguintes conclusões:

- a) “Para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar, em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, custos, despesas e os encargos que geram direitos a crédito, foram efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, de acordo com critérios definidos pelo AFRF, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo”;

- b) “Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação - CFOPs nas respectivas linhas do Dacon e conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões”;
- c) foram glosados créditos decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda junto a pessoas físicas;
- d) foram glosados créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo, tratando-se de “despesas gerais, necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial” (material de uso geral, material de embalagem e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, conservação e limpeza, manutenção predial, fretes referentes a transporte de documentos, insumos e matérias-primas entre filiais da empresa, dentre outros);
- e) “somente foram enquadrados como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”, razão pela qual a Cooperativa Central Oeste Catarinense (Aurora), por se dedicar à fabricação de produtos de carne, tem direito a crédito somente em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação desses produtos;
- f) foram glosados créditos relativos a fretes decorrentes do transporte de produtos entre filiais (produção-produção e produção-vendas), não enquadráveis como “operações de venda”;
- g) as hipóteses de crédito presumido não podem ser objeto de compensação ou de ressarcimento, servindo apenas para o desconto dos valores devidos a título das contribuições, conforme ADI SRF nº 15, de 22/12/2005;
- h) foram glosados os valores a maior do crédito presumido apurado incorretamente com base no percentual de 60%, relativo a insumos como: milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões, aves para abate, classificações fiscais TIPI 1005.90.10, 1005.90.10, 0103.91.00, 0103.91.00 e 0105.99.00;
- i) foi realizada redistribuição das DIs em função da data do registro (regime de competência), em conformidade com os comprovantes de recolhimento PIS/COFINS-Importação apresentados no processo fiscal nº 10925000358/2009-19, reconhecendo-se o crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral do crédito pleiteado, com aplicação da taxa Selic entre a data do pedido até a data da completa satisfação do crédito, aduzindo o seguinte:

- 1) de fato, o Recorrente adquirira suínos reprodutores junto a pessoas físicas, tendo, equivocadamente, se apropriado de crédito ordinário das contribuições PIS/Cofins no percentual de 9,25%, mas tais aquisições de suínos reprodutores não se destinavam à revenda e sim à reprodução de animais, conforme documentos acostados, situação em que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, deve-se reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições;
- 2) não procede a glosa do crédito sobre serviços de transporte ao argumento de que dizem respeito à transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais, pois os documentos acostados infirmam a glosa perpetrada, eis que se trata de frete sobre compras de mercadorias para revenda e não de frete sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos;
- 3) a decisão recorrida, ao glosar créditos relacionados a bens e serviços adquiridos, além de desconsiderar as disposições legais e doutrinárias, aplicou o conceito de insumo de forma restritiva, excluindo incontáveis itens considerados não aplicados no produto fabricado, tendo como fundamento o art. 8º da IN SRF nº 404/2004;
- 4) deve ser reconhecido o crédito decorrente das aquisições, dentre outras, de cal, de peças de reposição em máquinas e equipamentos usados no processo fabril, de detergentes e desinfetantes, de equipamentos de proteção individual, de materiais de limpeza e higiene, uma vez que se trata de despesas diretamente relacionadas à geração da receita;
- 5) o material de embalagem tem o propósito de garantir uma proteção adequada ao produto no sentido de minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo, sendo adotadas medidas acautelatórias durante o transporte com o objetivo de proteger os alimentos contra fontes potenciais de contaminação e danos capazes de tornar o produto impróprio para o consumo;
- 6) o material de segurança (avental, botina, capacetes, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas), os produtos de conservação e limpeza (desinfetantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de bens móveis) e os bens destinados à manutenção predial (argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneiras, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc.) geram o direito ao desconto de créditos nos termos da lei;

- 7) os serviços de transporte glosados não dizem respeito à transferência entre estabelecimentos, mas se referem a fretes sobre vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento produtor para estabelecimento comercial, conforme conhecimentos de frete apresentados, gastos esses essenciais à atividade econômica da pessoa jurídica que adota o sistema verticalizado de produção;
- 8) o crédito presumido regrado pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 é calculado precisamente sobre o valor dos bens referidos no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, tanto os créditos ordinários como os presumidos vinculam-se à forma de apuração de créditos aí estabelecida e, por isso mesmo, são passíveis de compensação com outros tributos administrados pela SRF, ou de ressarcimento em espécie;
- 9) nas aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, bem como nas aquisições de milho inteiro e quebrado, aplica-se o percentual de 60%, e não o de 35%, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;
- 10) quanto à importação de bens, há que se considerar que, nos meses de outubro a dezembro de 2006, o Recorrente, por motivo ignorado, deixou de incluir no pedido de ressarcimento a totalidade das DI's registradas no período, razão pela qual devia-se proceder ao recálculo dos valores correspondentes às DI's não lançadas.

Junto à Manifestação de Inconformidade, carream-se aos autos cópias de notas fiscais, planilhas, conhecimentos de transporte, manifestos de carga etc.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

Assumo: Contribuição para o PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinado à venda.

REGIME DA NAO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PAR MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração. não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/07/2010 (fl. 615), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/08/2010 (fl. 616) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

Em 22 de agosto de 2022, por meio da Resolução nº 3201-003.299, a turma julgadora converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se intimasse o Recorrente para apresentar laudo conclusivo contendo o detalhamento do seu processo produtivo, indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do REsp 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, e se reanalisassem os créditos pleiteados, elaborando-se, ao final, relatório circunstanciado conclusivo.

Realizada a diligência, a autoridade fiscal registrou em resultados em relatório denominado Informação Fiscal (e-fls. 2.667 a 2.676).

Em sua manifestação acerca dos resultados da diligência, o Recorrente aduziu que “algumas das motivações suscitadas pela fiscalização estão em desacordo com a legislação do processo administrativo fiscal”, passando, na sequência, a se manifestar acerca de cada uma delas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de retorno dos autos de diligência realizada pela repartição de origem, tendo originalmente como objeto o despacho decisório em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à contribuição para o PIS não cumulativa – Exportação, homologando-se a compensação até o limite do crédito deferido.

As glosas de créditos originalmente efetuadas pela fiscalização decorreram, precipuamente, do entendimento por ela adotado de que, para se caracterizarem como insumos na não cumulatividade das contribuições, nos termos da IN SRF nº 404/2004, os bens adquiridos e os serviços contratados deviam ser consumidos diretamente no processo produtivo.

Após a realização da diligência demandada por esta turma julgadora, a fiscalização posicionou-se favoravelmente à reversão de parte das glosas de créditos, amparando-se no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, balizado pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR e pela Nota SEI/PGFN nº 63/2018.

O Recorrente tem como objeto social a “criação de suínos, fábrica de ração, frigoríficos de abates de aves e de suínos, indústria de carne, indústria de lácteos e produção de pintos de um dia”.

Para análise do pleito, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II,¹ em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa.

I. Aquisições para revenda junto a pessoas físicas.

A fiscalização glosou créditos decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda junto a pessoas físicas.

O Recorrente argumenta que, de fato, adquirira suínos reprodutores junto a pessoas físicas, tendo, equivocadamente, se apropriado de crédito ordinário das contribuições PIS/Cofins no percentual de 9,25%, mas que tais aquisições de suínos reprodutores não se destinavam à revenda e sim à reprodução de animais, conforme documentos acostados, situação em que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, devia-se reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições.

Assim, tendo o Recorrente confirmado o registro das operações da forma apurada pela fiscalização, deve-se reconhecer que a glosa foi realizada corretamente.

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Por outro lado, caso as referidas aquisições se enquadrem nos requisitos legais para o desconto de crédito presumido, não vislumbro impedimento a que assim sejam consideradas, destacando-se que tal direito será analisado em item próprio deste voto.

II. Crédito. Material de uso geral.

O Recorrente contesta a glosa de créditos decorrentes de aquisições, dentre outras, de avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular e correias industriais.

No termo de verificação fiscal, que embasou o despacho decisório, foram identificados sob a rubrica “Material de uso geral” os seguintes itens: arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, paraf.i.sex., porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC etc.

No relatório de diligência, os itens foram identificados de forma mais abrangente, conforme se verifica da transcrição abaixo:

MATERIAL DE USO GERAL

(...)

17. Os materiais de uso geral estão listados como: abraçadeira, alicate, adaptador pvc. Arruela, barra, bastão, broca bucha, cabo flexível, cadeado, câmara de ar, cantoneira inox, capacitor, chave de boca, chave de fenda, chuveiro, conector, contactor, correia industrial, corrente, eletrodo, fusível, gasolina, graxa, joelho pvc, kit de reparos, lâmpadas, lenha de eucalipto, luva galv., mangueira, niple, óleos lubrificantes, pallets, parafusos, pincel, pneu, porca, reator, registro, relé, retentor, rolamento, sensor, soquete, tampa, torneira, tubos, entre outros.

O Recorrente aduz que “todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados à venda geram o direito ao crédito”, sendo apresentados os seguintes argumentos na peça recursal:

As **peças de reposição**, assim como os demais insumos glosados, estão albergadas pelo mesmo dispositivo como insumo.

Se é garantido o crédito da própria depreciação das máquinas (art. 3º, inc. VI c/c § 1º, inc. III), assim como quanto aos combustíveis e lubrificantes (inc. II) e à energia consumida (inc. IX), etc, o que não se dizer das peças e outros produtos que se consomem ou desgastam no processo produtivo?

Ora, se tanto a depreciação do maquinário quanto o consumo de combustíveis, lubrificantes e energia para a produção geram direito ao crédito, com mesma razão haverão de gerar as peças destinadas à troca de elementos dessas máquinas que se desgastam nesse processo e de materiais utilizados para a transformação do produto final, ainda que não venham a integrá-lo.

O mesmo raciocínio válido em relação aos **demais insumos**, como por exemplo, o avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias desinfetantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço móveis, que a despeito de não comporem o produto final (como é também energia elétrica), se desgastam ou são consumidos no processo produtivo.

Considerando-se as informações supra, podem-se agrupar os diferentes itens objeto das referidas glosas nas seguintes rubricas: (i) vestimentas e equipamentos de proteção, (ii) material de limpeza, (iii) partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos e (iv) ferramentas.

Quanto às **vestimentas e equipamentos de proteção**, abarcando avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção e protetor auricular, não se pode perder de vista que se está diante de uma empresa produtora de gêneros alimentícios, tendo como insumo principal diferentes tipos de carne, atividade essa que demanda, insofismavelmente, o uso de vestimentas próprias, como as acima identificadas.

O CARF tem decisões favoráveis ao desconto de créditos em situações similares, conforme se verifica das seguintes ementas:

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

Ano-calendário: 2018

(...)

PIS E COFINS. CRÉDITO DE SERVIÇO DE LAVAGEM DE **UNIFORME E EPI**. POSSIBILIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Atende aos requisitos de **essencialidade e relevância**, enquadrando-se como **insumo**, os **serviços de lavagem de uniformes e EPIs**, com objetivo da **manutenção da qualidade dos produtos na indústria alimentícia**, bem como pelo atendimento às normas sanitárias de obrigatoriedade de higiene ao manuseio industrial. (Acórdão 3302-013.376, rel. Mariel Orsi Gameiro, j. 29/06/2023 – g.n.)

[...]

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

Ano-calendário: 2007

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

(...)

Pela **essencialidade** desempenhada no processo produtivo do contribuinte, **indústria alimentícia**, deve ser reconhecido o **direito ao crédito** das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos dos gastos referentes a **aquisições de EPIs**, exames laboratoriais/controles de qualidade e licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos. (Acórdão 9303-014.204, rel. Vinícius Guimarães, j. 20/07/2023 – g.n)

[...]

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

(...)

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes **essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização**. (Acórdão 3201-011.608, rel. Mateus Soares de Oliveira, j. 20/03/2024 – g.n.)

[...]

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

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

(...)

UNIFORMES EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Os **uniformes** utilizados por aqueles que preparam a refeição, em uma empresa de restaurantes coletivos, exigidos pela **Resolução-RDC 216/2004, da ANVISA**, bem como os **Equipamentos e Proteção Individual - EPI**, enquadram-se como **bens utilizados como insumo na prestação de serviços**, com direito ao crédito das contribuições. (Acórdão 9303-015.416, rel. Liziane Angelotti Meira, j. 13/06/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

(...)

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes **essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização**. (Acórdão 3002-003.172, rel. Catarina Marques Morais de Lima, j. 11/09/2024 – g.n.)

Destaque-se que a Resolução-RDC 216/2004 da ANVISA, citada em uma das ementas supra, assim dispõe:

RESOLUÇÃO Nº 216, DE 15 DE SETEMBRO DE 2004

Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para **Serviços de Alimentação**.

(...)

Considerando a necessidade de constante aperfeiçoamento das ações de **controle sanitário na área de alimentos visando a proteção à saúde da população**;

Considerando a necessidade de harmonização da ação de inspeção sanitária em serviços de alimentação;

Considerando a necessidade de elaboração de **requisitos higiênico-sanitários** gerais para serviços de alimentação aplicáveis em todo território nacional;

Adota a seguinte Resolução de Diretoria Colegiada e eu, Diretor-Presidente, determino a sua publicação:

Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação.

(...)

ANEXO

REGULAMENTO TÉCNICO DE BOAS PRÁTICAS PARA SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO

1 - ALCANCE

1.1. Objetivo

Estabelecer procedimentos de Boas Práticas para serviços de alimentação a fim de garantir as condições higiênico-sanitárias do alimento preparado.

1.2. Âmbito de Aplicação.

Aplica-se aos serviços de alimentação que realizam algumas das seguintes atividades: manipulação, preparação, fracionamento, armazenamento, distribuição, transporte, exposição à venda e entrega de alimentos preparados ao consumo, tais como cantinas, bufês, comissarias, confeitarias, cozinhas industriais, cozinhas institucionais, delicatessens, lanchonetes, padarias, pastelarias, restaurantes, rotisseries e congêneres.

(...)

4.1.15 Os **equipamentos**, móveis e utensílios que entram em **contato com alimentos** devem ser de materiais que não transmitam substâncias tóxicas, odores, nem sabores aos mesmos, conforme estabelecido em legislação específica. Devem ser **mantidos em adequado estado de conservação** e ser resistentes à corrosão e a repetidas **operações de limpeza e desinfecção**.

(...)

4.2.7 Os funcionários responsáveis pela atividade de **higienização das instalações** sanitárias devem utilizar **uniformes apropriados** e diferenciados daqueles utilizados na manipulação de alimentos.

(...)

4.6.3 Os **manipuladores** devem ter asseio pessoal, apresentando-se com **uniformes compatíveis à atividade**, conservados e limpos. Os uniformes devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento. As roupas e os objetos pessoais devem ser guardados em local específico e reservado para esse fim.

(...)

(g.n.)

Nesse sentido, considerando o acima exposto, vota-se, observando-se os demais requisitos da lei, por reverter as glosas de créditos em relação aos seguintes itens: avental plástico, bota de borracha, botinas, botas sete léguas, meias, luvas, óculos, touca, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, capacete, creme protetor, máscaras, protetor facial e protetor auricular.

No que tange ao **material de limpeza**, considerando-se a mesma Resolução da Anvisa supra, conclui-se, observados os demais requisitos da lei, pela reversão das glosas de créditos em relação aos seguintes **itens consumidos ou utilizados no processo produtivo**: creme protetor microbiológico, detergentes, desinfetantes, escovas, esponjas, álcool, solventes, balde, vassouras, rodo, sacos para lixo, lavagem de uniformes, panos e papel toalha.

A jurisprudência do CARF caminha nessa direção:

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI. MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA.

É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, **materiais de serviço e limpeza** destinados a suprir **exigências sanitárias** e regulatórias em **atividade produtiva** que envolve o manuseio de **produtos destinados à alimentação humana**. (Acórdão 9303-014.966, rel. Alexandre Freitas Costa, j. 08/04/2024 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

(...)

INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO

Por se tratar de produtos aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a **asepsia** dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de **essencialidade e relevância ao processo fabril**, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos. (Acórdão 3201-011.854, rel. Márcio Robson Costa, j. 17/04/2024)

Quanto às **partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos do parque produtivo**, há manifestação expressa da Receita Federal assentindo no desconto de créditos, *verbis*:

Solução de Consulta Cosit nº 99.013, de 19/01/2017, assim dispõe:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º. (g.n.)

A jurisprudência do CARF caminha no mesmo sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

(...)

BENS E SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

São considerados **insumos** geradores de créditos das contribuições os **bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda** e de prestação de serviço (Item 89 do Parecer

Normativo Cosit/RFB nº 05/2018)². (Acórdão 3001-002.853, rel. Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, j. 15/08/2024 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de créditos de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. **Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte geram créditos** na apuração não cumulativa das referidas contribuições. (Acórdão 9303-015.009, rel. Rosaldo Trevisan, j. 09/04/2024 – g.n.)

Assim, devem ser revertidas as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei e desde que não se enquadrem nas exigências de imobilização, em relação aos seguintes itens consumidos na manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo: peças para máquinas, correias industriais, arruela, mangueira, lâmpadas, parafusos, porcas, retentor, rolamento, abraçadeira, barra, bastão, brocas, cabo flexível, cantoneira inox, capacitor, conector, contactor, corrente, eletrodo, fusível, kit de reparos, reator, relé, sensor, soquete, dentre outros.

Em relação às **ferramentas**, há no CARF jurisprudência relevante reconhecendo o direito de desconto de crédito em sua aquisição, quando consideradas essenciais ao processo produtivo, conforme se verifica das ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As **ferramentas**, bem como os itens nelas consumidos, **caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo** e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170. (Acórdão 3402-011.045, rel. Alexandre Freitas Costa, j. 27/09/2023)

[...]

² 89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram **insumos as aquisições de ferramentas operacionais** e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool. (Acórdão 3201-009.175, rel. Márcio Robson Costa, j. 27/08/2021 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. **São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte**, nos presentes autos, os dispêndios com insumos florestais/silviculturais; as despesas com combustíveis e lubrificantes; e **as despesas com equipamentos de comunicação e suas ferramentas de manutenção**. (Acórdão 9303-010.735, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, j. 17/09/2020 - g.n.)

Assim, aderindo à jurisprudência supra, vota-se por reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei e desde que não se configurem bens do ativo imobilizado, decorrentes da aquisição de ferramentas utilizadas no processo produtivo, a saber: chave Allen, chave boca, chave de fenda, alicate, cadeado, dentre outros.

III. Crédito. Material de embalagem. Etiquetas.

A fiscalização glosou os créditos decorrentes das aquisições de material de embalagem e etiquetas por considerar que eles haviam sido utilizados somente para o transporte dos produtos fabricados, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

Registrou o agente fiscal o seguinte:

Em diligência a empresa, no dia 08 de dezembro de 2008, verificou-se que as embalagens apresentadas como caixas são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno. Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).

Tal entendimento foi mantido no relatório de diligência.

Contudo, tratando-se de embalagem para transporte de produtos alimentícios, a sua utilização se mostra essencial ao processo produtivo, uma vez que proporciona a proteção e a conservação necessárias à manutenção do produto fabricado, sem a qual a deterioração total será o destino final de toda a produção.

A jurisprudência do CARF caminha nesse sentido:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PRODUTO ALIMENTÍCIO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

No regime da não cumulatividade das contribuições, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a **preservação das características do produto vendido**, precipuamente em se tratando de produto destinado à **alimentação humana**. (acórdão 3401-013.312, rel. Ana Paula Pedrosa Giglio, j. 19/06/2024 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

PIS/COFINS. INSUMOS. **MATERIAIS DE EMBALAGEM. ALIMENTOS. RELEVÂNCIA.**

Ao impedir o contato dos alimentos com o solo e com outras sujidades o material de embalagem é **insumo relevante da indústria de alimentos** e a este devem ser concedidos créditos das contribuições. (Acórdão 9303-015.319, red. Rosaldo Trevisan, j. 11/06/2024 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

(...)

MATERIAL DE **EMBALAGEM E ETIQUETAS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridas com **material de embalagem e etiquetas** enquadram-se como **insumos** da produção dos bens destinados à venda, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, portanto, dão direito ao desconto de créditos. (Acórdão 3301-012.526, rel. José Adão Vitorino de Moraes, j. 27/04/2023 – g.n.)

Nesse sentido, revertem-se as glosas com material de embalagem e etiquetas, observados os demais requisitos da lei.

IV. Crédito. Manutenção predial.

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de créditos básicos em relação às aquisições de produtos utilizados na manutenção predial, compreendendo argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil etc.

Segundo a fiscalização, tais bens não configuram insumos, razão pela qual os créditos não podem ser reconhecidos, entendimento esse mantido no relatório de diligência.

De pronto, deve-se destacar que inexistente previsão legal para o desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação à manutenção de edificações, ainda que se refiram a imóvel utilizado como fábrica no contexto do processo produtivo.

O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos **VI, VII** e XI do **caput**, incorridos no mês; (g.n.)

Conforme se verifica dos dispositivos supra, há previsão legal de crédito apenas em relação aos encargos de depreciação de edificações, benfeitorias e outros bens do ativo imobilizado, hipótese normativa essa que não alcança os dispêndios com manutenção desses mesmos bens, como pretende o Recorrente.

Esta turma já decidiu nesse sentido em processo do mesmo Recorrente destes autos, *verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

(...)

MATERIAL DE USO COMUM. **MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL**. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS. SERVIÇOS DE LAVAÇÃO DE UNIFORMES.

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados **não geram direito à apuração de créditos** a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e **por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento**. (Acórdão 3201-011.608, rel. Mateus Soares de Oliveira, j. 20/03/2024 – g.n.)

[...]

Mantém-se, portanto, a glosa de créditos decorrentes de dispêndios com materiais e serviços utilizados na manutenção de imóveis.

V. Crédito. Ovos incubáveis.

O Recorrente contesta a glosa de créditos em relação aos ovos incubáveis, glosa essa decorrente da constatação de se tratar de aquisições junto a pessoas físicas, pois, segundo ele, está-se diante de insumo aplicado na produção, cujo desconto de crédito encontra respaldo no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A defesa encontra-se assim delimitada:

De igual modo, merece reforma a r. decisão recorrida que negou o direito ao crédito sobre a aquisição de OVOS INCUBÁVEIS (...), ao argumento de que seria remuneração de serviços adquiridos de pessoas físicas, em desacordo com a legislação;

Em primeiro lugar, cumpre registrar, desde já, que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Como é cediço, as agroindústrias da região sul, ainda na década de sessenta, trouxeram dos Estados Unidos da América, o modelo de produção denominado sistema integrado ou verticalizado de produção.

Referido modelo consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

Neste modelo, a agroindústria fornece ao produtor rural, lotes de matrizes poedeiras e ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um dia a dois dias de vida, assim como leitões. O produtor rural pessoa física, chamado de integrado ou parceiro integrado cuida das matrizes poedeiras, até a fase anterior à incubação dos ovos. O parceiro integrado, de igual modo, cria os pintos de um dia e ou leitões, até a época do abate. O parceiro produtor, pessoa física integrado, recebe toda a assistência técnica, bem assim toda a ração e medicamentos necessários para os animais.

No modelo de integração/parceria, a empresa firma um contrato de parceria com o parceiro produtor, pessoa física, em que a empresa se compromete a fornecer as matrizes, pintos, leitões, medicamentos, alimentação e assistência técnica, enquanto que o parceiro produtor, pessoa física, participa com as instalações, água, luz, mão-de-obra de alimentação e manutenção do lote dos animais recebidos.

O parceiro produtor, pessoa física, em contrapartida, recebe da empresa (agroindústria), uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido. Tal parcela é estabelecida através da aplicação de urna fórmula específica, constante no contrato, com base na conversão de produção ou conversão alimentar' para determinar o fator de eficiência e produção.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa.

Nota-se que se trata de aquisição de insumos junto a parceiros produtores pessoas físicas, hipótese essa em que há vedação legal expressa ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, *ex vi* do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º (...)

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

I - aos bens e serviços adquiridos de **pessoa jurídica** domiciliada no País; (g.n.)

Assim, não se tratando de insumos (bens ou serviços, não importa) adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, mantém-se a glosa respectiva.

VI. Fretes.

A fiscalização glosou créditos referentes a fretes no transporte de documentos, de insumos e de matérias-primas entre filiais da empresa por inexistir previsão legal.

O Recorrente alega que, na verdade, trata-se de fretes sobre vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para estabelecimento produtor da mesma empresa e fretes entre estabelecimento produtor para estabelecimento comercial.

No relatório de diligência, a fiscalização presta esclarecimentos adicionais:

FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

45. As glosas originais em relação a Natureza da Base de Cálculo do Crédito “07 – Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, totalizam o valor de R\$ 26.430.146,89.

46. A planilha digital “Demonstrativo Analítico Fretes” apresentada pelo contribuinte em relação aos serviços de armazenagem e fretes nas operações de vendas, totaliza o valor de R\$ 26.430.484,05.

47. Os itens elencados como fretes foram apresentados na planilha digital “Demonstrativo Analítico Fretes” e estão classificados na coluna “Origem da Operação”, como: “01 – Aquisição para Revenda”, “02 – Aquisição de Insumos”, “05 – Transferência de insumos”, “06 – Transferência de Produto Acabado”, “07 – Transferência com fim específico de exportação”, “08 – Outras transferências (imobilizado, material de consumo etc.)”, “09 – Frete Venda”, “10 – Transferência para Revenda”, “11 - Despesa de Armazenagem”.

48. **As glosas estão identificadas** na coluna “Motivo Glosa Auditoria” como: “**Transferência de produtos acabados**”, “**Fretes ente cooperados associados**”, “**Transferência para comercialização de produtos acabados**” e “**Transferências diversas**”.

49. Referidos fretes e transferências são despesas operacionais que não geram direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativos, por falta de expressa previsão legal.

50. Importante destacar que o inciso V, do § 2º, do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022, estabelece, expressamente, que **os fretes de produtos acabados não são considerados como insumos**:

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

51. Em relação às **operações entre cooperativas**, a Lei nº 5.764/1971 que define a política nacional de cooperativismo, dispõe que **atos praticados entre as cooperativas e seus associados, e pelas cooperativas entre si quando associadas denominam-se atos cooperativos e não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, “in verbis”**:

Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Considerando os dados supra, conclui-se, em parte, que, por falta de previsão legal, não geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os seguintes serviços de frete: (i) transporte de documentos, (ii) transporte de produtos acabados entre estabelecimentos (súmula CARF nº 217)³ e (iii) transferência de produtos acabados entre cooperados associados.

Por outro lado, geram direito ao desconto de créditos, observados os demais requisitos da lei, os seguintes serviços de frete: (i) transporte de insumos ou de produtos em elaboração entre unidades/estabelecimentos produtores (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e (ii) transporte na venda a clientes (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

As seguintes decisões do CARF caminham nesse sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

(...)

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com **fretes entre estabelecimentos** do mesmo contribuinte de **produtos acabados**, posteriores à fase de produção, **não geram direito a crédito** das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

³ **Súmula CARF nº 217**: Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de **fretes utilizados para o transporte produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte**. (Acórdão 3102-002.712, rel. Pedro Sousa Bispo, j. 22/08/2024 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004

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

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do sujeito passivo ou remetidos para industrialização por encomenda, quando esses insumos dão direito a crédito.

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**, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e

de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas. (Acórdão 3003-002.513, rel. Marcos Antônio Borges, j. 14/03/2024 – g.n.)

VII. Crédito presumido da agroindústria.

A fiscalização informou que apurara incorreções nos procedimentos adotados pela empresa para o cômputo do crédito presumido, a saber: (i) os valores creditados referentes às aquisições no período foram alocados indevidamente no campo de Receita de Exportação, gerando direito a ressarcimento do referido montante, sendo que, nos termos literais do 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido só dá direito a deduções da própria contribuição e (ii) aplicação incorreta do percentual de 60% previsto no inciso I do § 3º do mesmo art. 8º, em relação aos seguintes insumos: milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões e aves para abate, pois, de acordo com as respectivas classificações fiscais-TIPI (1005.90.10; 1005.90.10; 0103.91.00; 0103.91.00 e 0105.99.00), tais mercadorias se submetem ao percentual de 35% das alíquotas.

O Recorrente contesta essa conclusão, argumentando que o legislador estabeleceu que (i) o contribuinte poderia utilizar o crédito presumido na dedução do valor das contribuições devidas no mercado interno ou por meio de ressarcimento ou compensação e que, (ii) em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate (capítulo 2 da TIPI), o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição, tendo por base a alíquota de 7,6%.

O Recorrente não tem razão quanto ao primeiro argumento, mas a tem no que tange ao segundo, conforme se pode verificar na jurisprudência assentada deste CARF e na súmula CARF nº 157, *verbis*:

Súmula CARF nº 157

O **percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias** de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO

Deve ser observada a **natureza do produto fabricado**, e não dos insumos adquiridos, para se buscar a **definição do percentual** a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria, conforme o artigo 8º, §10, da Lei 10.925/2004 (Acórdão 3002-003.173, rel. Catarina Marques Morais de Lima, j. 11/09/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/09/2014

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004 **somente pode ser utilizado para a dedução** do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, **não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação** de períodos diversos de apuração. (Acórdão 3101-002.628, rel. Laura Baptista Borges, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL NO PERÍODO DE APURAÇÃO SOB EXAME.

Na época das ocorrências sob exame, o valor do **crédito presumido das agroindústrias**, instituído pela Lei nº 10.925/2004, **somente poderia ser utilizado para dedução do valor das contribuições apuradas, não podendo, no entanto, ser ressarcido ou compensado com outros tributos**. A autorização genérica para ressarcir ou compensar os créditos presumidos passou a vigorar a partir da publicação da Lei nº 13.137/2015 e do Decreto nº 8.533/2015. (Acórdão 3302-013.977, rel. Flávio José Passos Coelho, j. 19/12/2023 – g.n.)

VIII. Importação. Drawback. Créditos a descontar. Contribuição paga.

A fiscalização glosou créditos por se referirem a importações sob o regime Drawback, com suspensão da contribuição, por ter o contribuinte deles se apropriado de forma indevida, contrariando disposição contida no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que autoriza a apropriação do crédito apenas quanto aos valores efetivamente pagos, não abrangendo, por conseguinte, as importações amparadas pelo Drawback.

Segundo o Recorrente, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela autoridade fiscal residia noutra situação de fato, qual seja, a constatação de que, nos meses de outubro a dezembro de 2006, ele, por motivo ignorado, deixara de incluir no pedido de ressarcimento algumas DIs, as quais acabaram não sendo computadas pela autoridade fiscal.

Contudo, não há previsão legal para inclusão de novos créditos em pedidos de restituição/ressarcimento ou em declarações de compensação que já se encontram em julgamento no processo administrativo fiscal, razão pela qual esse seu pedido deve ser negado.

A seguinte decisão do CARF adota esse mesmo entendimento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/02/2004

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE EM CASO DE COMPROVADA INEXATIDÃO MATERIAL

A retificação do PER/DCOMP após a decisão administrativa somente pode ser admitida em caso de inexactidão material no preenchimento do referido documento, apurável pelo seu exame e devidamente comprovada, **desde que não implique modificação da natureza ou origem do crédito**, aumento do valor do débito compensado ou inclusão de novo débito, nem represente qualquer outra modificação que implique sua modificação substancial. (Acórdão 3002-002.411, rel. Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, j. 04/11/2022 – g.n.)

IX. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes itens:

- a) vestimentas e equipamentos de proteção utilizados no parque industrial: avental plástico, bota de borracha, botinas, botas sete léguas, meias, luvas, óculos, touca, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, capacete, creme protetor, máscaras, protetor facial e protetor auricular.
- b) material de limpeza consumido ou utilizado no processo produtivo: creme protetor microbiológico, detergentes, desinfetantes, escovas, esponjas, álcool, solventes, balde, vassouras, rodo, sacos para lixo, lavagem de uniformes, panos e papel toalha;
- c) partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos destinados ao processo produtivo, não passíveis de inclusão no ativo imobilizado: peças para máquinas, correias industriais, arruela, mangueira, lâmpadas, parafusos, porcas, retentor, rolamento, abraçadeira, barra, bastão, brocas, cabo flexível, cantoneira inox, capacitor, conector, contactor, corrente, eletrodo, fusível, kit de reparos, reator, relé, sensor, soquete, dentre outros;
- d) ferramentas utilizadas no processo produtivo, não passíveis de inclusão no ativo imobilizado: chave Allen, chave boca, chave de fenda, alicate, cadeado, dentre outros;
- e) material de embalagem e etiquetas utilizados no transporte de produtos alimentícios destinados ao consumo humano;
- f) serviços de frete utilizados no transporte de insumos ou de produtos em elaboração entre unidades/estabelecimentos produtores e no transporte em operações de venda a clientes;

- g) bem como para reconhecer o direito à adoção do percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis