



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

**Processo n°** 10925.000476/2009-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-03.220 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 17 de julho de 2012  
**Matéria** COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SINCOL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, DO INFORMALISMO MODERADO E DA AMPLA DEFESA. OFENSA. INOCORRÊNCIA.

Incorre ofensa aos princípios da verdade material, do informalismo moderado e da ampla defesa quando a Administração tributária atua em conformidade com a legislação tributária, material e processual, bem como com as informações e os elementos probatórios presentes nos autos.

**ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.**

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

**MATERIAL DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.**

No regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, abarcando as pequenas peças de reposição, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da contribuição não cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos legais atinentes à espécie.

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. DEPRECIAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

Em relação aos bens do ativo imobilizado, com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei.

**CREDITAMENTO. BENS CONSUMIDOS DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS.**

Dão direito a crédito as aquisições de insumos consumidos durante o processo produtivo na marcação das matérias-primas e dos produtos finais fabricados, bem como na proteção das máquinas utilizadas no setor produtivo.

**FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.**

Dá direito a crédito o valor dispendido a título de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, tributado pela contribuição, mas não adicionado ao valor de aquisição dos bens utilizados como insumos, ainda que se refiram à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ Florianópolis/SC, que julgou apenas parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, esta apresentada em oposição ao despacho decisório da repartição de origem que homologara em parte a compensação pleiteada por meio de PER/DCOMPs, cujo direito creditório reclamado monta o valor de R\$ 148.457,34.

Submetidos os pedidos à apreciação da repartição de origem, esta, amparada em esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica e em documentos fiscais apresentados, homologou parcialmente a compensação pleiteada, tendo sido constatados pela Fiscalização os seguintes fatos:

- a) a atividade da sociedade empresária é a produção de portas de madeira;
- b) somente foram considerados insumos para fins de creditamento as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem – este somente em relação às embalagens de apresentação – e os serviços e outros bens que, efetivamente aplicados ou consumidos na produção, tenham sofrido alterações durante o processo produtivo e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- c) as glosas efetuadas referiram-se a insumos que não se agregaram aos produtos produzidos ou aos serviços prestados, não se configurando como aplicados ou consumidos diretamente na produção;
- d) os insumos identificados como mesa de entrada, coleiro, conjunto seguimento de esteira, régua padrão, mancal, sensores, etc. foram considerados como “imobilizáveis”, passíveis de depreciação, tendo em vista que contribuem para mais de um exercício;
- e) as embalagens utilizadas exclusivamente para o transporte de mercadorias não compõem o processo de industrialização, em razão do que não foram acolhidos os créditos decorrentes das aquisições de embalagem de papelão, fita adesiva, filme película, película de polietileno, fita Uniflec, papel, chapa de papelão ondulada, tiras de papelão, folha plástica, embalagem para parquet, sacos plásticos, fita gomada perfurada, embalagem plástica, embalagem de papelão etc.;
- f) glosaram-se, também, os créditos relativos às aquisições de outros materiais que não se agregaram aos produtos finais, a saber: lápis estaca, solução de limpeza acetona, chapéus de palha, giz escolar, tapete plástico, etiquetas, selo personalizado etc.;
- g) os fretes decorrentes da transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa foram glosados por não se constituírem em matérias-primas ou insumos destinados ao processo produtivo;
- h) desconsideraram-se, ainda, bens declarados erroneamente como insumos importados, os insumos não sujeitos à incidência das contribuições e as aquisições submetidas ao drawback ou referentes a serviços internacionais de courier;

i) foram glosados os encargos de depreciação decorrentes de bens não utilizados na produção: carro hidráulico, central de controle e peças para máquinas, motor para empilhadeiras, rotor e vassoura mecânica.

A autoridade administrativa de origem acolheu as constatações da Fiscalização, tendo, por meio de despacho decisório, homologado parcialmente as compensações pleiteadas.

Cientificado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o reconhecimento total dos créditos pleiteados, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

1) ofensa ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a lei ordinária não poderia dispor sobre a não cumulatividade das contribuições em razão do *status* constitucional impingido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, inexistindo no texto constitucional qualquer limite a sua operacionalização;

2) considerando que as contribuições incidem sobre a totalidade das receitas, os créditos decorrentes também devem ser calculados sobre os custos e despesas gerais e necessários à obtenção da receita;

3) de acordo com a legislação, os créditos são calculados sobre os bens e serviços utilizados na linha de produção, necessários à obtenção dos produtos finais;

4) nas regras aplicáveis à Cofins e ao PIS não cumulativos, inexistente distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”;

5) diferentemente do alegado pela Fiscalização, houve, sim, glosas em relação a embalagens de apresentação;

6) as embalagens para transporte, em face da impossibilidade de sua reutilização, são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), inexistindo restrição legal à apuração de créditos em suas aquisições;

7) acata-se a glosa de máquinas e equipamentos (transformador e empilhadeira), mas se contrapõe à glosa de outros itens diversos destinados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de portas, itens esses que sofrem grande desgaste no processo de industrialização, necessitando de reposições regulares, assim como ocorre em relação aos serviços de manutenção, casos em que não ocorre aumento da vida útil dos equipamentos empregados na produção;

8) os outros insumos – lápis estaca, marcador esferográfico, tinta para carimbo, solução de limpeza acetona, giz escolar, tapete plástico, etiquetas – são próprios da indústria madeireira, sendo utilizados na fabricação de portas;

9) os serviços utilizados como insumos são necessários ao processo produtivo. São eles: selo personalizado, etiquetas e etiquetas adesivas;

10) os fretes pagos na aquisição de insumos encontram-se intrinsecamente ligados ao processo produtivo;

11) erro na quantificação do valor glosado a título de matéria prima no mês de janeiro de 2005, com a inclusão indevida de uma nota fiscal do mês de dezembro de 2005;

12) todas as máquinas e equipamentos, bens do ativo imobilizado, são utilizados na produção.

A DRJ Florianópolis/SC julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

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

*Ano-calendário: 2005*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*As embalagens de apresentação geram direito aos créditos relativos as suas aquisições, sendo consideradas como tais aquelas que se integram ao produto durante o processo de industrialização e tenham como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final, contendo rótulos destinados ao propósito de promover ou valorizar o produto.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep, desde que não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU  
RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO  
DIREITO CREDITORIO. ONUS 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.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2005*

*ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.  
INCOMPETÊNCIA DAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS  
PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

O relator *a quo*, após discorrer sobre o ônus da prova e o conceito de insumos, conclui quanto à manifestação de inconformidade da seguinte forma:

a) em razão do caráter vinculado da atuação da Administração Pública, esta não pode se esquivar de cumprir as leis e os atos normativos sob o argumento de inconstitucionalidade ou de ilegalidade;

b) existe respaldo legal para a distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens para transporte”, havendo o direito de creditamento somente em relação ao material de embalagem que se integra ao produto final durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), o que exclui aquelas incorporadas somente após a conclusão do processo produtivo, como ocorre com as embalagens para transporte;

c) em relação às embalagens consideradas pela Fiscalização como sendo para transporte, constatou o relator que parte delas se refere a embalagens finais de portas e de alguns artefatos de madeira, contendo indicações promocionais com o objetivo de realçar os produtos, o que confirmaria a assertiva do contribuinte de que os referidos materiais de embalagens não só acondicionam os produtos, como também garantem o seu fim promocional, em razão do que as caixas de papelão utilizadas para embalar individualmente cada porta e as etiquetas (rótulos) fixadas nas portas demonstrariam as características do produto, integrando-se ao produto para apresentação ao consumidor final, gerando, por conseguinte, direito ao cálculo dos créditos respectivos;

d) “no âmbito das contribuições para o PIS/Pasep/Cofins não cumulativo, as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições; porém, desde que estas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado. Se estiverem no ativo imobilizado, essas partes e peças deixarão de ser consideradas insumos e

poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso VI". Segundo o relator, o contribuinte não demonstrou a relação existente entre as peças de reposição (régua padrão, mancal, sensores e serviços de conserto de mesa de entrada) e as máquinas utilizadas no processo produtivo, o que, por falta de provas, impediria a sua aceitação como itens geradores de crédito;

e) constatou o relator que a solução limpeza acetona (dilúente misturado na tinta), o tapete plástico Monguzzi (utilizado na máquina para que a lâmina da faca não encoste no metal), o marcador esferográfico (utilizado para fazer destaque nas etiquetas do produto), a tinta para carimbo (para marcar nas bordas do produto com as especificações), o giz escolar (para marcar e classificar o material riscando diretamente no produto) e os lápis estaca preto e vermelho (para marcação direta nos produtos), em princípio, poderiam ser considerados como insumos para fins de créditos no regime da não cumulatividade, visto serem bens que sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Contudo, não acatou o giz escolar e a tinta para carimbo, pelo fato de poderem ser também utilizados em atividades não diretamente relacionadas ao processo produtivo. Por outro lado, acataram-se os "lápis estaca preto" ou "lápis estaca vermelho" e a "solução limpeza acetona", estes considerados como consumidos no processo produtivo, inexistindo pronúncia quanto ao tapete plástico;

f) em relação aos demais bens e serviços (confecção de etiquetas, selos e labels informativos, de identificação e/ou certificação para uso nas embalagens de apresentação, e os serviços de manutenção de máquinas), constatou o relator que, no contexto do processo produtivo, eles foram adquiridos de pessoas jurídicas, encontrando-se nos autos todas as notas fiscais apontadas pelo contribuinte, em razão do que foram acatados para fins de geração de créditos;

g) quanto ao frete na aquisição de insumos, destacou o relator que o interessado não trouxe aos autos os conhecimentos de transporte ou outros documentos que pudessem comprovar se tratar de fretes efetuados na compra do produto, despesa esta que poderia se agregar ao custo do produto adquirido, desde que arcado pelo comprador, em razão do que mantiveram-se as glosas, visto que inexistiria previsão legal para o deslocamento de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa;

h) relativamente aos valores glosados a maior em janeiro de 2005, destacou o relator de piso que o trabalho fiscal foi realizado com base nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte, planilhas estas formadoras da base de cálculo dos créditos, em razão do que os insumos que constam dessas listagens, a princípio, seriam relativos àqueles valores que o próprio contribuinte, não o fisco, considerou como base de cálculo dos créditos, nada havendo a sanear;

i) no que tange aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, concluiu o julgador de primeira instância que, pela descrição apresentada pelo contribuinte, os bens (motor p/empilhadeira 174, utilizado para o transporte de madeira em diversos setores para o processo de fabricação (sem foto); rotor para Vec 575, utilizado no sistema de sucção de pó e resíduos de madeira (serragem) para armazenamento nos silos; carro hidráulico 2000 kg paletans, utilizado na expedição, como aparelho auxiliar para carga e descarga dos produtos acabados; vassoura mecânica Lion, utilizada na limpeza da fábrica.), em regra, não se caracterizariam como máquinas ou equipamentos utilizados na produção de mercadorias destinadas à venda, no contexto do processo produtivo da empresa, não gerando, por

consequente, direito ao creditamento, com exceção do bem descrito como "central de controle e peças para máquinas", utilizado para o lixamento de portas, o qual, caso houvesse nos autos a prova de sua aquisição, poderia ser acatado como bem utilizado na produção.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repisa os argumentos de defesa e requer o total acolhimento do seu pleito, arguindo, em preliminar, ofensa aos princípios da verdade real e da ampla defesa, pelo fato de que a autoridade julgadora de piso procedera à tarificação das provas, exigindo comprovações desnecessárias ou impossíveis de serem cumpridas, contrariando o princípio do informalismo mitigado que vigora do processo administrativo.

Alternativamente, requer o Recorrente que se realize diligência junto à repartição de origem, em razão do fato de que os documentos presentes nos autos foram desconsiderados pela autoridade julgadora.

Para se contrapor à decisão de piso, na parte relativa às glosas mantidas, o Recorrente traz aos autos cópias das notas fiscais de aquisição de peças de reposição e de serviços de manutenção, de bens do ativo imobilizado e dos conhecimentos de transporte, bem como de fotografias que os identificam.

Por fim, requer que as intimações sejam enviadas ao endereço do seu mandatário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, em que o interessado pretende se valer de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade da contribuição para quitar débitos de sua titularidade.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve em parte a decisão da repartição de origem, restando controvertidos neste grau de recurso os créditos glosados pela Fiscalização relativos a:

a) produtos utilizados em embalagens para transporte (fita adesiva, filme película, película de polietileno, fita Uniflec, papel, chapa de papelão ondulada, tiras de papelão, folha plástica, embalagem para parquet, sacos plásticos, fita gomada perfurada, embalagem plástica etc.);

b) peças de reposição (régua padrão, mancal, sensores e serviços de conserto de mesa de entrada) e manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo;

c) marcador esferográfico, tinta para carimbo, giz escolar, tapete plástico, etiquetas;

d) frete na aquisição de insumos e no transporte de produtos entre filiais;

e) valor indevidamente glosado: nota fiscal nº 0023216, de 29/12/2005, no valor de R\$ 652,31;

f) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (motor p/empilhadeira 174, rotor para Vec 575, carro hidráulico 2000 kg paletas, vassoura mecânica Lion, central de controle e peças).

De início, deve-se registrar que a presente análise, no que tange aos elementos fáticos controvertidos, terá como base as planilhas elaboradas pelo agente fiscal no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, contendo todos os dados das notas fiscais de aquisição de produtos e serviços apresentadas pelo contribuinte na repartição de origem (nº do documento, data da operação, valor de aquisição, emissor, identificação do bem/serviço etc.), independentemente dos documentos trazidos posteriormente aos autos, por amostragem, para subsidiar os argumentos de defesa do ora Recorrente.

No que tange ao pedido do Recorrente no sentido de se enviarem as intimações ao endereço do seu mandatário, há que se registrar que o Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 23, inciso II, estipula que a intimação por via postal deve ser enviada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, que corresponde àquele presente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), cuja atualização compete ao contribuinte.

Quanto ao pedido alternativo de realização de diligência, tem-se por desnecessária a sua efetivação, uma vez que, conforme se verá ao longo do presente voto, todas as informações e os documentos presentes nos autos são suficientes para o convencimento deste julgador.

### **I. Preliminar. Ofensa aos princípios da verdade real, do informalismo mitigado e da ampla defesa.**

De início, destaque-se que não se vislumbra nos autos que a autoridade administrativa tenha afrontado quaisquer dos princípios apontados pelo Recorrente.

Toda a análise efetuada pelo relator *a quo* se baseou nos documentos e nas informações presentes nos autos, não tendo havido qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

O alegado princípio do informalismo mitigado se refere à possibilidade de a Administração Pública e os administrados atuarem no processo administrativo sem os rigores formais do processo judicial, adotando-se formas simples, suficientes para garantir o adequado grau de certeza e segurança, respeitadas as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (art. 2º, incisos VIII e IX, da Lei nº 9.784/1999), o que não significa que seja dispensada a comprovação dos fatos alegados pela parte interessada.

Para que se aplique o princípio da verdade material, ou verdade real, conforme aponta o Recorrente, para além da possibilidade de a Administração tributária agir de ofício na elucidação dos fatos, há a necessidade de se ter presente nos autos o conjunto probatório que ateste os fatos alegados pelo interessado, sob pena de se conceber tal princípio como um direito genérico de contraposição às constatações da Administração tributária, mesmo quando estas se realizam com base nos fatos efetivamente apurados.

Como a verdade material se funda no princípio da legalidade, para a ela se chegar, deve-se partir tanto dos fatos apurados de ofício pela Administração tributária, quanto pelas provas produzidas pela parte, no que tange aos direitos por ela invocados, de forma a se garantir a aplicação da lei nos exatos termos de sua normatividade.

Tanto a repartição de origem quanto a delegacia de julgamento externaram-se com base nos documentos e informações presentes nos autos, reportando-se às normas da legislação aplicável.

Não se vislumbra, portanto, qualquer ofensa aos princípios apontados, inclusive o da ampla defesa, pois, em nenhum momento deste processo, foi obstaculizado o direito do Recorrente de se pronunciar e de produzir as provas dos fatos por ele alegados, tendo sido observadas todas as normas regidas pelo Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, afasta-se a preliminar de afronta aos princípios da verdade material, do informalismo moderado e da ampla defesa.

## **II. Creditamento. Insumos. Bens e serviços.**

Conforme acima relatado, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços não abrangidos pelo conceito de insumos estabelecido pela IN SRF nº 404/2004, ou seja, aqueles não consumidos ou aplicados diretamente na fabricação dos bens e produtos destinados à venda.

De início, deve-se registrar que a não cumulatividade aplicada às contribuições sociais para o PIS e Cofins não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, além da origem constitucional, diferentemente da não cumulatividade das contribuições de origem legal, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento refere-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito ao creditamento.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no auferimento de receitas, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapola os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes.

Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o resultado comercial e financeiro da principal e, muitas vezes, exclusiva, atividade do contribuinte.

O regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a

um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”<sup>1</sup>.

Como nos ensina Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei nº 10.637/2002, aplicável à contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, assim dispõe:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*

<sup>1</sup> ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

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

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*§ 5º (VETADO)*

*§ 6º (VETADO)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins e à contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

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

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

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

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

~~*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)*~~

*§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

(...)

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

(...)

*§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das*

*alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*~~§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)~~*

*§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*I – no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*II – na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*(...)*

*§ 18. O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).*

*19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)*

*§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)*

*§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*(...)*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Na sequência, passa-se à análise das glosas e alterações efetuadas pela Fiscalização e mantidas pela Delegacia de Julgamento.

## **II.a – Produtos utilizados em embalagens para transporte.**

A Delegacia de Julgamento manteve as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização relativamente às embalagens para transporte, englobando os seguintes produtos: fita adesiva, filme película, película de polietileno, fita Uniflec, papel, chapa de papelão ondulada, tiras de papelão, folha plástica, embalagem para parquet, sacos plásticos, fita gomada perfurada, embalagem plástica etc.

A DRJ baseou-se na legislação do IPI que faz a distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”, considerando que somente as primeiras, por serem consumidas durante o processo produtivo, dão direito ao creditamento.

Não comungo desse entendimento

Tendo por fundamentos os dispositivos legais que regem a matéria, precipuamente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como o requisito de utilidade ou necessidade para a produção, conclui-se, diferentemente da repartição de origem e da delegacia de julgamento, que dão direito ao creditamento, desde que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, que tenham sido tributados pela contribuição na aquisição e que

estejam comprovados com documentação hábil e idônea, os produtos identificados no parágrafo anterior, utilizados na embalagem e no transporte dos bens produzidos pela pessoa jurídica, configurando-se itens necessários à distribuição e à comercialização da produção.

Além disso, justifica-se a apuração de créditos nas aquisições de material de embalagem para transporte pelo fato de que tais bens destinam-se à preservação das características dos produtos durante o transporte até os pontos de venda. Por se tratar de portas de madeira, a realização do seu transporte sem o cuidado devido pode comprometer a integridade dos produtos finais, já vendidos, o que torna o material de embalagem elemento imprescindível à efetivação do negócio nas condições pactuadas.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nesse sentido, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253, ocorrido em 15 de abril de 2010, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

*“PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/ COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

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

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

Também o CARF já decidiu nesse sentido, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*(...)*

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

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.*

*No regime da não cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de materiais de*

*embalagem, como etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço, por constituírem insumos vinculados aos produtos fabricados. (...)* (Acórdão nº 3401001.585 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 1º de setembro de 2011).

Portanto, uma vez comprovado que os produtos identificados como fita adesiva, filme película, película de polietileno, fita Uniflec, papel, chapa de papelão ondulado, tiras de papelão, folha plástica, embalagem para parquet, sacos plásticos, fita gomada perfurada, embalagem plástica etc. tenham sido adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, tributados pela contribuição e utilizados na embalagem para transporte dos bens produzidos pelo Recorrente, sua aquisição deve ser considerada na apuração dos créditos devidos.

## **II.b - Peças de reposição e serviços de manutenção em máquinas utilizadas no processo produtivo.**

Foram glosados pela Fiscalização os créditos decorrentes da aquisição de peças de reposição, identificadas como régua padrão, mancal, sensores e serviços de conserto de mesa de entrada, por terem sido considerados como bens “imobilizáveis”, passíveis de depreciação, tendo em vista que contribuem para mais de um exercício.

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa, sob o fundamento de que o contribuinte não comprovara a relação existente entre as peças de reposição e as máquinas utilizadas no processo produtivo, o que, por falta de provas, impediria a sua aceitação como itens geradores de crédito.

Segundo o Recorrente, os bens dispendidos e os serviços com reformas, reparos ou retíficas destinam-se à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, não sendo passíveis de imobilização, por sofrerem grande desgaste na fabricação de portas, batentes e guarnições, necessitando de reposições regulares, de forma a manter as máquinas em condições normais de funcionamento.

O Recorrente reproduz algumas soluções de consulta da Receita Federal, em que se consigna que “[as] ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção (...) são considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins” (Solução de Consulta Disit08 nº 30/2010).

Tal entendimento consta de algumas outras soluções de consulta, como a de nº 420, de 5 de dezembro de 2010, publicada na Seção 1 do Diário Oficial da União de 2 de fevereiro de 2011, em que se registrou que “[os] valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie”.

Constata-se, portanto, que a própria Administração tributária concebe que as ferramentas e os serviços de manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo dão direito à apuração de créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

Junto ao recurso, o contribuinte traz aos autos (doc. 3) cópia de nota fiscal de aquisição de mancal, para se juntar às demais trazidas na Manifestação de Inconformidade

(régua padrão, mesa de entrada, sensores), bem como de fotos contendo detalhes de sua utilização na indústria (doc. 4).

Com base apenas nas fotos reproduzidas no anexo, não é possível afirmar, peremptoriamente, conforme assegura o Recorrente, que tais bens têm vida útil inferior a um ano – condição para a sua não imobilização –, pois quase todos eles se mostram como bens duráveis, passíveis de utilização por mais de doze meses, cujos valores de aquisição são significativos, denotando tratar-se de bens que não se consomem no processo produtivo em período inferior a um ano.

Por exemplo, as fotos da régua padrão e do mancal indicam que tais bens têm um porte considerável, assemelhando-se mais a máquinas e equipamentos do ativo imobilizado do que a bens consumidos durante o processo de industrialização.

Dessa forma, mostra-se mais consentâneo com a realidade dos autos a “imobilização” de tais bens (régua padrão e mancal), cujo creditamento se dará a partir de sua depreciação, nos termos fixados na lei, exceto em relação aos sensores, cujos valores de aquisição deverão servir de base para o creditamento, uma vez tratar-se de mera peça de reposição, que não acrescenta valor significativo à máquina e/ou ao equipamento em que instalados, não lhes aumentando a vida útil.

Quanto aos serviços de manutenção da mesa de entrada, eles devem ser considerados como insumos para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa, conforme já vem decidindo a Receita Federal por meio de soluções de consulta, respeitados os demais requisitos legais.

### **II.c – Outros bens: giz escolar, tinta para carimbo, etiquetas, marcador esferográfico e tapete plástico.**

A Fiscalização glosou os créditos relativos às aquisições de outros materiais que, segundo ela, não se agregam aos produtos finais. Alguns desses créditos foram acatados pela Delegacia de Julgamento, tendo sido mantida a glosa relativa ao marcador esferográfico, tinta para carimbo, giz escolar, tapete plástico e etiquetas.

Segundo o Recorrente, tais bens são insumos utilizados na fabricação de portas, eis que se agregam ao produto final, inexistindo razão para as glosas efetuadas.

Para o relator *a quo*, o giz e a tinta para carimbo podem ser também utilizados em atividades não diretamente relacionadas ao processo produtivo, em decorrência do que eles não podem ser considerados como consumidos no processo produtivo.

Inexiste pronúncia da DRJ quanto ao tapete plástico, cujo crédito foi glosado pela Fiscalização. Segundo o Recorrente, trata-se produto utilizado em máquina para que a lâmina da faca não encoste no metal.

No anexo identificado como doc. 5, o Recorrente reproduz fotos relativas a esses produtos.

Em relação à tinta para carimbo, é possível constatar nas imagens (recipiente de 1.000 ml e registros na madeira) que ela é utilizada em carimbos destinados a marcar os

produtos fabricados com informações relativas ao país de fabricação (*Made in Brazil*) e à identificação do produto.

Quanto ao tapete plástico, da marca italiana Monguzzi, as fotos não estão muito nítidas, mas, considerando a informação do Recorrente de que se trata de produto destinado a proteger as máquinas da lâmina da faca, assim como a constatação da Fiscalização de que se refere a gasto normal e necessário à atividade empresarial, é possível concebê-la como um bem utilizado como insumo no processo produtivo, sujeito a desgaste pelo uso constante junto a elementos cortantes. Em razão do material perecível de que é feito (plástico) e do seu baixo custo (ver Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal), é possível concluir que o tapete plástico não é um bem “imobilizável”, mas um bem consumido durante o processo produtivo.

No que tange ao giz, que segundo o Recorrente destina-se a marcar e classificar os produtos, não comungo do mesmo entendimento do relator *a quo* de que ele pode ser utilizado indistintamente em outros setores da pessoa jurídica, em razão do que não daria direito a crédito da contribuição, pois, por se tratar o Recorrente de uma fábrica de portas de madeira, não se vislumbra outro uso para tal bem que não a marcação da madeira e dos produtos fabricados, prática essa muito comum em indústrias que têm a madeira como insumo principal.

Quanto aos demais produtos (etiquetas e marcador esferográfico), eles se mostram consentâneos com o objeto social do Recorrente (fabricação de portas), pois que utilizados na identificação dos produtos finais destinados à venda e à marcação dos pacotes de lâminas, conforme se verifica nas fotos reproduzidas no anexo denominado doc. 5.

Diante dessas constatações, acolhe-se o creditamento relativamente à tinta para carimbo, ao tapete plástico, ao marcador esferográfico, às etiquetas e ao giz, observados os requisitos impostos pela lei.

#### **II.d - Frete na aquisição de insumos e no transporte de produtos entre filiais.**

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes de fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se constituírem em matérias-primas ou insumos destinados ao processo produtivo.

O Recorrente, na Manifestação de Inconformidade, argumentou que se tratava, em verdade, de fretes pagos na aquisição de insumos intrinsecamente ligados ao processo produtivo

A Delegacia de Julgamento, por seu turno, constatou que o interessado não trouxera aos autos os conhecimentos de transporte ou outros documentos que pudessem comprovar se tratar de fretes pagos na aquisição de insumos, despesa esta que poderia se agregar ao custo do produto adquirido, mas desde que arcado pelo comprador, em razão do que mantiveram-se as glosas, visto que inexistiria previsão legal para o deslocamento de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

Junto ao recurso, o contribuinte traz aos autos cópias dos conhecimentos de transportes (doc. 07), dois deles ilegíveis mas com o número do documento nítido, em que se verifica que se trata de aquisições de caixas de papelão, ferragens, plásticos, colas etc., transportados por diferentes empresas, tendo como remetentes as empresas Primo Tedesco

S/A, Ferramentas Gerais, mbalagens News, THR e HST e, em seis casos, o estabelecimento do Recorrente domiciliado em São Paulo/SP.

Tais documentos coincidem com aqueles identificados no Termo de Verificação e de Encerramento da Análise Fiscal, todos eles relativos ao transporte de bens utilizados como insumos no processo produtivo do Recorrente, sendo que a maioria tem como remetente pessoa jurídica distinta e como destinatário a Sincol, constatação essa que difere da afirmativa do agente fiscal de que todos os fretes se referem à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

O serviço de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e de material de embalagem se subsume na previsão normativa do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tratando-se de serviço utilizado como insumo na produção de bens destinados à venda, mesmo no caso de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, pois, nessa hipótese, tem-se um serviço de transporte que destina a outra unidade produtora da mesma empresa bens utilizados como insumos na produção, configurando-se uma extensão do transporte do insumo originariamente adquirido de terceiros.

Tem-se, no caso, um conjunto de dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção, uma vez que o transporte do insumo, de sua origem ao destinatário produtor, é um elemento imprescindível à industrialização, sem o qual esta não se efetivará. Além disso, a prestação dos serviços de fretes é condição *sine qua non* do funcionamento da empresa, sem os quais, ter-se-á a descontinuidade de sua produção.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.147.902, ocorrido em 18 de março de 2010, decidiu que “[as] despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportados pelo contribuinte vendedor”, o que exclui a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, assim como os gastos com transporte na aquisição de insumos.

Contudo, não comungo do mesmo entendimento da Segunda Turma do STJ.

A Turma do STJ restringe sua análise ao teor do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que prevê a possibilidade de creditamento somente em relação ao frete na operação de venda, ignorando por completo o teor do inciso II do mesmo artigo, em que se assegura o direito de se descontar crédito decorrente da aquisição de mercadorias e serviços utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda.

Conforme já apontado, o transporte dos bens utilizados como insumos é imprescindível ao funcionamento do fator de produção, pois sem esse serviço não se terá a entrada dos insumos no complexo industrial, situação em que se terá por frustrada a produção.

No referido inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, há a previsão de creditamento nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, denotando que a lei abrange os gastos do contribuinte no transporte de bens utilizados como insumos e dos produtos finais em veículos próprios, não se vislumbrando razão para se excluírem os fretes pagos a empresas transportadoras, considerando que a exegese que se extrai do mesmo dispositivo abrange o conjunto de bens e serviços utilizados como insumos. A aquisição de insumos ocorre em etapa anterior ao processo produtivo e não na operação de venda, devendo-se ressaltar que a previsão

do citado inciso IX (frete na operação de venda) não exclui a regra contida no inciso II da mesma lei.

Nos casos em que o frete é exigido juntamente com o valor da mercadoria adquirida, na mesma nota fiscal, a lei não exige que seu valor seja excluído para fins de cálculo do crédito devido, não se vislumbrando razão à exclusão dos fretes prestados por transportadoras. Frete e valor da mercadoria são dispêndios do produtor, frise-se mais uma vez, imprescindíveis à produção.

Neste ponto, há algumas questões que devem ser salientadas, a saber:

1ª) logicamente, nos casos em que o crédito já tiver sido apurado com base no valor total de aquisição de mercadorias para revenda e de insumos, incluída aí a parcela relativa ao custo do frete, inexistirá a possibilidade de creditamento em duplicidade, devendo o crédito se restringir à primeira apuração;

2ª) se, contudo, o frete tiver sido pago separadamente em relação aos bens comercializados, seja por ter se realizado em momento distinto, seja por ter sido prestado por uma terceira pessoa jurídica, estar-se-á diante de um serviço utilizado como insumo, subsumindo-se, desde que tributado e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, à previsão do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

3ª) se se tratar de frete cobrado nas vendas de mercadorias destinadas à revenda e de insumos não tributados, haverá direito ao creditamento se e somente se tiver havido a incidência da contribuição na prestação desse serviço, isoladamente considerado.

Diante do exposto, concede-se o direito ao creditamento em relação aos valores de fretes tributados pela contribuição, cobrados separadamente dos insumos adquiridos, mesmo na hipótese de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

#### **II-e – Glosa indevida.**

Alega o Recorrente a ocorrência de uma glosa indevida referente a produto (fita adesiva) adquirido em dezembro de 2005, período esse não alcançado por este processo (nota fiscal nº 0023216, de 29/12/2005, no valor de R\$ 652,31).

A autoridade julgadora *a quo* considerou que, uma vez que o trabalho fiscal foi realizado com base nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte, planilhas estas formadoras da base de cálculo dos créditos, os insumos que constam dessas listagens, a princípio, seriam relativos àqueles valores que o próprio contribuinte, não o fisco, considerou como base de cálculo dos créditos, nada havendo a sanear.

O Recorrente alega a glosa indevida baseando-se tão somente na data digitada pelo agente fiscal na planilha presente no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, sem trazer aos autos a cópia da nota fiscal respectiva para comprovar a efetividade do erro alegado.

O agente fiscal pode muito bem ter se equivocado no momento de preencher a planilha e digitado a informação relativa ao mês de forma errônea, dúvida essa que somente seria afastada caso o interessado tivesse trazido o documento para esclarecer, peremptoriamente, o erro ocorrido.

Isso ele não fez, nem na primeira instância, nem neste momento processual, ignorando, por completo, a determinação do art. 16, § 4º, do PAF, que determina que a prova, em regra, deverá ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão.

Ora, a pessoa que alega ser detentora de um direito tem o dever de comprovar suas alegações, sem o que o Direito não pode lhe socorrer, precipuamente se se considerar que se trata de documento de sua propriedade, que cabe somente a ele dele dispor na comprovação de suas alegações.

Nesse sentido, por falta da prova, não se acata a alegação de ocorrência de glosa indevida.

#### **II-f - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.**

A Fiscalização glosou os encargos de depreciação decorrentes de bens considerados não utilizados na produção, a saber: motor p/empilhadeira 174, rotor para Vec 575, carro hidráulico 2000 kg paletans, vassoura mecânica Lion, central de controle e peças.

O Recorrente afirmou, em sua manifestação de inconformidade, que todas as máquinas e equipamentos de sua propriedade, bens do ativo imobilizado, são utilizados na produção. Naquele momento, o contribuinte trouxe aos autos a descrição dos referidos bens, que segundo ele, destinam-se ao transporte de madeira entre os setores da empresa, à sucção de pó e resíduos, à limpeza da fábrica, ao lixamento da madeira, à carga e descarga de mercadorias etc. (doc. 12).

Juntaram-se, também, aos autos, cópias de fotos dos referidos equipamentos (doc. 13), em que se constata tratar-se de máquinas e equipamentos, duráveis e de porte considerável, utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

A Delegacia de Julgamento argumentou que, pela descrição apresentada pelo contribuinte, os bens (motor p/empilhadeira 174, rotor para Vec 575, carro hidráulico 2000 kg paletans, vassoura mecânica Lion, central de controle e peças), em regra, não se caracterizam como máquinas ou equipamentos utilizados na produção de mercadorias destinadas à venda, no contexto do processo produtivo da empresa, não gerando, por conseguinte, direito ao creditamento, com exceção do bem descrito como "central de controle e peças para máquinas", utilizado para o lixamento de portas, o qual, caso houvesse nos autos a prova de sua aquisição, poderia ser acatado como bem utilizado na produção.

Não se pode perder de vista que, pelo teor do termo de encerramento da verificação fiscal elaborado na repartição de origem, o agente fiscal teve acesso a todas as notas fiscais requeridas da pessoa jurídica, tendo-as relacionado de forma individualizada em planilhas discriminadas por tipo de insumo e por período de aquisição.

O Recorrente, em sua defesa, reproduz o Parecer Normativo da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal nº 7/1992, em que se consigna que “como industriais devem ser entendidos (...) as máquinas, aparelhos e equipamentos empregados na produção industrial, em contraposição aos de utilização comercial ou de uso doméstico”.

É possível constatar que os equipamentos sob comento destinam-se ao transporte de madeira em diversos setores do parque fabril, à utilização no sistema de sucção de pó e resíduos de madeira (serragem), à expedição como aparelho auxiliar para carga e

descarga dos produtos acabados e à limpeza da fábrica etc., sem o que, ter-se-á por prejudicados o andamento e a finalização do processo produtivo.

Pelas informações constantes dos autos (termo de verificação fiscal, descrição dos equipamentos, fotografias etc.), concluo que se trata de equipamentos do ativo imobilizado da pessoa jurídica, utilizados no parque fabril, que, observados os requisitos legais, encontram-se aptos a gerar crédito da contribuição não cumulativa determinado sobre o valor dos encargos de depreciação, nos termos previstos no art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

### **III. Conclusão**

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para RECONHECER o direito do contribuinte de se creditar, observados os elementos probatórios constantes dos autos, precipuamente aqueles averiguados e atestados pela repartição de origem, identificados no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, quanto a: (i) produtos identificados como fita adesiva, filme película, película de polietileno, fita Uniflec, papel, chapa de papelão ondulada, tiras de papelão, folha plástica, embalagem para parquet, sacos plásticos, fita gomada perfurada, embalagem plástica etc.; (ii) encargos de depreciação calculados sobre máquinas e equipamentos (régua padrão e mancal, assim como motor p/empilhadeira 174, rotor para Vec 575, carro hidráulico 2000 kg paletas, vassoura mecânica Lion, central de controle e peças) utilizados no processo fabril da pessoa jurídica; (iii) aquisição de sensores e de serviços de manutenção da mesa de entrada; (iv) tinta para carimbo, tapete plástico, marcador esferográfico, etiquetas e giz; e (v) fretes tributados pela contribuição, cobrados separadamente dos insumos adquiridos, mesmo na hipótese de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Esclareça-se que o provimento parcial se deve ao creditamento com base nos encargos de depreciação de parte das máquinas e dos equipamentos, em relação a qual o Recorrente pretendia se creditar a título de insumos (partes e peças de reposição) com base nos valores de aquisição.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator.

Processo nº 10925.000476/2009-19  
Acórdão n.º 3803-03.220

S3-TE03  
Fl. 14

---



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

**Processo nº:** 10925.000476/2009-19  
**Interessada:** SINCOL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

### TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-03.220, de 17 de julho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 17 de julho de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_