



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

Processo nº 10925.001517/2007-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.097 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria Cofins
Recorrente LACTICÍNIOS TIROL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

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.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer o direito ao crédito **(i)** na Aquisição da Amônia e Outros Insumos, **(ii)** de combustíveis e lubrificantes, **(iii)** de peças de reposição, **(iv)** gastos vinculados com Produtos de Conservação e Limpeza e **(v)** das embalagens de apresentação

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito em relação aos serviços especificados no Arquivo 6.A, exceto para **(i)** serviços de manutenção na ETE, **(ii)** serviços de locação e terraplanagem, **(iii)** desenvolvimento de matrizes para embalagem e **(iv)** serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá e Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que reconheciam o direito de crédito nos gastos com serviços de manutenção na ETE.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito na aquisição de Embalagem de Transporte, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Relator, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Ricardo Paulo Rosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro o Walker de Araújo.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito para os fretes sobre venda de produto acabado e produto agropecuário.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os gastos com fretes na aquisição de produtos tributados à alíquota zero, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Relator, José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo.

Por unanimidade, em manter a glosa em relação aos gastos com frete na aquisição de insumos, cuja descrição refere-se a "Diversos, Outras Cargas, Conforme NF" ou sem descrição do produto adquirido.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com frete **(i)** de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta; **(ii)** de remessa e retorno à análise laboratorial e **(iii)** de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa ao direito de crédito nos gastos com frete **(i)** na transferência entre os Centros de Distribuição, **(ii)** produto acabado, **(iii)** transferência do produto agropecuário para revenda **(iv)** fretes intitulados "Venda Locais Presumidos", **(v)** e aquisição de material para uso e consumo.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os gastos com frete intitulado "Consignação", vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Relator, José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa ao direito de crédito nos gastos com fretes **(i)** na aquisição de produto agropecuário para revenda, **(ii)** na aquisição de ativo imobilizado **(iii)** na devolução de vendas **(iv)** de remessa e retorno de armazenagem de produtos acabados e **(v)** fretes diversos. Os Conselheiros Domingos de Sá, Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado votaram pelas conclusões em relação ao frete na devolução de vendas.

Por unanimidade de votos, em manter a glosa em relação à depreciação da balança rodoviária (foto 5), Máquina Paletizadora WLP 150 (foto 8), Máquina Paletizadora (foto 19), Empilhadeira Elétrica Retrak Still (foto 24), e Transportadores de Roletes (foto 27).

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa
Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède
Relator

(assinado digitalmente)

Walker Araújo
Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Trata o presente de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa, relativo ao segundo trimestre de 2007, cumulado com declarações de compensação.

As glosas efetuadas pela fiscalização se referiram a:

1. Aquisições de bens para revenda sujeitos à alíquota zero;

2. Aquisições de produtos não consideradas insumos: material de embalagem de transporte de produtos acabados(caixas de papelão, filme stretch, bobina lisa); produtos à alíquota zero; peças de manutenção em geral; materiais de construção; outros itens (bonés, aventais, botas, luvas, cadeado, grama);

3. Aquisições de serviços não considerados insumos: conservação e limpeza, manutenção das instalações da indústria, carga de resíduos, dedetização, fretes estabelecimentos;

4. Fretes sobre vendas relativos a transporte entre unidades de coleta e produção e entre produção e unidades de venda;

5. Encargos de depreciação de bens do imobilizado relativo a bens adquiridos anteriormente a 1º/05/2004, a bens usados, veículos de transporte da administração, máquinas e equipamentos não ligados diretamente à produção e alguns itens por falta de comprovação documental;

6. Reclassificação de créditos presumidos da agroindústria, inseridos no ressarcimento e glosados para manter apenas a possibilidade de desconto;

7. Despesas com energia elétrica sem comprovação documental.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou:

1. Ofensa ao princípio da não-cumulatividade das contribuições, propugnando pela tese de que os créditos deveriam ser calculados sobre os custos e despesas gerais necessários à obtenção da receita, não podendo ser restringido por normas infraconstitucionais;

2. Que embora reconhecesse correta a glosa de aquisições à alíquota zero, cometeu equívoco ao inserir na base de débitos de valores relativos a revenda de produtos sujeitos à alíquota zero;

3. Que dentre os valores relativos às glosas de material de embalagem, estavam contidos valores relativos a embalagens para apresentação;

4. Que as embalagens destinadas apenas ao transporte de produtos industrializados também deveriam ser consideradas como insumos;

5. Que os produtos glosados como insumos adquiridos à alíquota zero foram, de fato, tributados e se inseriam no conceito de insumos;

6. Que as peças de reposição em geral se referiam à manutenção de máquinas e equipamentos da linha de produção;

7. Que os combustíveis e lubrificantes glosados foram utilizados em geradores de energia e empilhadeiras utilizadas no setor produtivo;

8. Que os produtos de limpeza foram utilizados em máquinas e equipamentos da área produtiva; que os demais produtos glosados como insumos foram utilizados no processo produtivo, relacionando-os em planilha com descrição da utilização;

9. Que os serviços glosados referiam-se à manutenção industrial, resfriamento do leite, dentre outras utilizações;

10. Que foram glosados indevidamente fretes nas aquisições de insumos e fretes de transferência de insumos entre a coleta do leite e a indústria; que os fretes entre a indústria e os pontos de venda deveriam ser considerados fretes sobre vendas e que o despacho decisório desconsiderou os documentos apresentados;

11. Que, embora reconhecesse corretas as glosas relativas aos bens adquiridos anteriormente a 1º/05/2004, aos bens usados, aos veículos da administração, à correção monetária do imobilizado e outros, seria cabível o creditamento quanto aos bens informados na planilha anexada à impugnação referentes à máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;

12. Que em impugnação apresentou as notas relativas às despesas de energia elétrica.

Ao final, pediu o reconhecimento dos créditos a favor da recorrente.

A Quarta Turma da DRJ em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-22.871, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 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.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ANÁLISE DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do DACON, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses crédito, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo DACON.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ANO-CALENDÁRIO: 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.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, 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, é que dão direito a crédito. 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. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a uma "operação de venda". O mero deslocamento dos produtos acabados do estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor da empresa, onde ocorrerá a efetiva venda, não integra a "operação de venda".

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As partes e peças adquiridas 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, e, ainda, não podem representar

acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, preliminarmente a ofensa ao princípio da verdade material e da ampla defesa, e reprisou as alegações de mérito já deduzidas na manifestação de inconformidade.

Pugnou, ainda, pelo afastamento das restrições de reconhecimento do crédito fundadas em equívocos no preenchimento do Dacon, conforme decidido em primeira instância, relativamente ao preenchimento de fretes de aquisições de insumos na linha de serviços como insumos e fretes sobre operações de venda, bem como dos fretes de entre os pontos de coleta e a produção.

Na seção de 20/03/2012, esta turma converteu o julgamento em diligência para:

1. Estornar os valores relativos às vendas de produtos sujeitos à alíquota zero da base de cálculo dos débitos e apurar o saldo credor efetivo;
2. Que a recorrente possa demonstrar efetivamente que embalagens são de apresentação;
3. Distinguir as peças em geral que são utilizadas em manutenções da produção das que se refiram a máquinas e equipamentos que não se encontram na produção;
4. Verificar o uso da empilhadeiras que utilizem o gás Ultrasystem como combustível;
5. Verificar onde utiliza-se a amônia;
6. Demonstrar onde são aplicados os serviços glosados em geral;
7. Que a recorrente demonstre separadamente os valores de fretes sobre vendas, fretes sobre aquisições e fretes entre estabelecimentos;
8. Que a recorrente comprove a origem e a composição dos valores relativos aos encargos de depreciação;

O relatório final da fiscalização partiu do seguinte quadro de valores controversos, obtido do recurso voluntário e informou para cada item:

Item	Valor Controverso Inicial em Recurso Voluntário
Embalagem de apresentação	1.549.169,58
Embalagem de transporte	245.878,90
Materiais de Reposição	523.479,94
Produtos de conservação e limpeza	186.781,05
Combustíveis e Lubrificantes	33.650,33
Outros insumos	40.947,35
Serviços	6.902.174,37
Frete	6.753.304,15
Encargos de depreciação	77.093,94

1. Exclusão da revenda de produtos sujeitos à alíquota zero: o relatório final informou que tal exclusão apenas aumentou o saldo de créditos presumidos, mas não alterou o saldo sujeito ao pedido de ressarcimento;

2. Embalagens de apresentação: a diligência não reconheceu como de apresentação as destinadas a "proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o **transporte** (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras", conforme própria informação da recorrente, reconhecendo o valor de R\$ 1.420.181,23;

3. Materiais de reposição: a diligência reconheceu aplicáveis em máquinas e equipamentos da produção o valor de R\$ 275.556,19, porém não diretamente como insumos, mas como acréscimo ao ativo imobilizado, sujeito a futuras depreciações;

4. Combustível usado nas empilhadeiras, gás Ultrasystem: a diligência informou o uso das empilhadeiras para transporte de bobina (embalagem lona vida) do almoxarifado à produção, bem como no recolhimento de leite da ponta da esteira até o local de reserva do leite, denominado "quarentena";

5. Amônia: a diligência informou que o produto foi utilizado em compressores para geração de água fria, usada na refrigeração de leite e derivados e nas câmaras frias para maturação de queijos;

6. Serviços em geral: a diligência informou manteve a glosa de R\$ 417.206,62 referente a serviços que não possuem relação direta com o processo produtivo ou que deveriam ser imobilizados por se tratarem de reformas, ampliações e modernização de instalações sujeito a futuras amortizações;

7. Outros serviços como exames laboratoriais para admissão de funcionários, exames radiológicos, transporte de funcionários: mantida a glosa de R\$ 47.122,01;

8. Ainda no tópico "aquisições de serviços como insumos", foi mantida a glosa de R\$ 18.402,90 por não se identificar a relação entre o serviço e o processo produtivo;

9. Fretes entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento que efetuou a venda: mantida a glosa de R\$ 20.489,40;

10. Frete entre o estabelecimento adquirente e o estabelecimento revendedor, no caso de bens adquiridos para revenda: mantida a glosa de R\$ 9.434,00;

11. Frete na aquisição de imobilizado: mantida a glosa de R\$ 9.541,09;

12. Encargos do ativo imobilizado: a diligência informou apenas que a recorrente apresentou relação dos bens e respectivo serviço de reforma, bem como fotografias identificando os referidos.

A recorrente, por sua vez, manifestou-se sobre o resultado da diligência, alegando inconsistências e erros nas planilhas apresentadas e requerendo a inclusão de arquivos complementares; alegou a juntada das informações prestadas em diligência no processo 10925.000034/2013-59, pois que as prestadas pela diligência foram parciais e imprecisas quanto à caracterização das embalagens para apresentação; que a diligência comprovou que as peças de reposição informadas em arquivo, cuja mídia foi juntada ao processo 10925.000034/2013-59 seriam consumidas em máquinas e equipamentos utilizados na industrialização.

Continua, alegando que a diligência comprovou que os serviços relacionados no item 6.a informados em arquivo, cuja mídia foi juntada ao processo 10925.000034/2013-59 seriam consumidos/aplicados no processo produtivo; que o valor correto é R\$ 289.421,13 e não R\$ 417.206,62; que em relação a estes itens, entende tratar-se de insumos, mas caso prevaleça o entendimento de que compõem o ativo imobilizado, deva ser reconhecido o direito ao crédito sobre a depreciação dos referidos; que o item 6.b - "demais serviços" são insumos; que reconhece a não comprovação do item 6.c - serviços cuja função não foi identificada.

Concernente aos fretes, a recorrente entendeu comprovados os fretes não abordados no relatório fiscal, e reiterou o direito ao creditamento das glosas mantidas.

Ao final, pede o saneamento das inconsistências, a juntada da mídia constante do processo 10925.000034/2013-59 a este processo, que as intimações recaíssem no subscritor da manifestação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, destaca-se que a recorrente pugna pela juntada da mídia constante do processo 10925.000034/2013-59, sob pena de se caracterizar cerceamento de defesa. Porém, as provas e informações constantes no processo são suficientes à formação de convicção sobre as matérias litigadas, como se demonstrará em cada tópico a ser abordado, razão pela qual entendo desnecessária tal providência.

Passando à análise dos pontos controvertidos, é necessário expor o entendimento sobre o conceito de insumos para o PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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 - (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 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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o

produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITACÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.*

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF nº 19: *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

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

EMENTA: *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. 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, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. 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, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito

passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram

alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO DA BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS

Concernente a este item, restou constatado pela fiscalização que esta exclusão não alterou o saldo credor objeto do pedido de ressarcimento, mas apenas aumentou o saldo de créditos presumidos da agroindústria, passíveis apenas de serem descontados, não havendo reflexo no pedido de ressarcimento.

EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E EMBALAGEM DE TRANSPORTE

A fiscalização efetuou a glosa por entender que as embalagens se destinam precipuamente ao transporte de produtos acabados nos termos do artigo 4º, inciso IV e artigo 6º do Decreto nº 4.544/2002:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[...]

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito 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; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

O acórdão de primeira instância manteve a glosa, salientando que algumas embalagens poderiam gerar créditos, mas pela falta de documentação probatória, tais embalagens não poderiam ser consideradas.

Em recurso voluntário, a recorrente defende que a legislação não diferenciou conceito de embalagem de apresentação e de embalagem de acondicionamento, sendo que ambas gerariam créditos da não-cumulatividade das contribuições.

Alega ainda que as embalagens destinadas a transporte não são passíveis de utilização e oneram o custo final do produto, constituindo custo de aquisição de insumos. Quanto à glosa de outras embalagens que acondicionam os produtos comercializados, a recorrente entende tratarem de embalagens de apresentação, não se destinando apenas ao transporte, mas garantindo a integridade dos produtos e destaque frente aos consumidores, não sendo passíveis de reutilização. Separou o que considera embalagens de apresentação - R\$ 1.549.169,58 de embalagens para transporte - R\$ 245.878,90.

A resolução determinou a diligência para que a recorrente pudesse comprovar as embalagens que fossem de apresentação. O relatório fiscal elaborado reconheceu o direito a R\$ 1.420.181,23, mantendo a glosa de R\$ 128.988,23 relativa à embalagens que a recorrente alegou serem de apresentação, bem como de R\$ 245.878,90, relativo a embalagens consideradas de transporte.

A distinção importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem, ou seja, situações que não são tratadas nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos. Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por outro lado, as IN SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte, o que não afasta a obrigação de se analisar se o dispêndio com este material compõe ou não o processo produtivo, no sentido de lhe ser inerente ou essencial.

As embalagens referentes a caixas de papelão referidas pela informação fiscal foram descritas pela recorrente como destinadas à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, confirmando a função precípua de transporte e armazenamento dos produtos acabados, não integrando o processo produtivo, mas a fase seguinte de estocagem e acondicionamento para remessa.

Na mesma função estão as embalagens já reconhecidas pela recorrente como de transporte.

Portanto, dou provimento ao recurso para admitir o creditamento sobre R\$ 1.420.181,23.

PEÇAS EM GERAL PARA REPOSIÇÃO

A resolução que deferiu a diligência requereu que fosse discriminado que peças teriam sido utilizadas em manutenções e que peças não teriam sido utilizadas. A diligência concluiu que do valor de R\$ 523.479,94 glosados, R\$ 275.556,19 se referiam à manutenção de máquinas e equipamentos, mas que, aparentemente, pela natureza, teriam sido considerados como acréscimos na vida útil dos equipamentos superior a um ano, nas máquinas e equipamentos usados na industrialização e que deveriam ser contabilizados no Ativo Imobilizado para futuras depreciações.

Por seu turno, a recorrente se manifestou no sentido de que a diligência teria confirmado que todas as peças se referem à manutenção de máquinas e equipamentos, e, que caso se entendesse pela necessidade de ativação no imobilizado, que fosse concedido o crédito relativo à depreciação.

A recorrente apresentou arquivo contendo a relação de peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização, sendo que a autoridade fiscal questionou apenas R\$ 275.556,19 (valor correspondente à soma da planilha constante na informação fiscal) como passível de imobilização, de modo que os demais restariam configurados como dispêndios de manutenção industrial.

Relativamente ao questionamento fiscal, o artigo 346 do Decreto nº 3.000/1999 dispõe:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de

aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Assim, as despesas de manutenção que acarretem o aumento da vida útil do bem, prevista na data de sua aquisição deve ser ativada e sujeita a depreciações futuras. A motivação da autoridade fiscal foi a seguinte:

"Na relação de peças e materiais de reposição (arquivo "item 3 a - Peças e materiais de rep.aplic.manut.maq.e equipamentos.pdf") que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, aparentemente teriam sido considerados como insumos equipamentos, aparelhos ou peças que pela natureza acresceriam vida útil superior a 1 ano as máquinas e equipamentos usados na industrialização de seus produtos. Por esta razão, não poderiam ser levadas diretamente a conta de despesa e, portanto computadas na base de cálculo dos créditos das contribuições Pis e Cofins, mas deveriam ser contabilizadas no Ativo imobilizado para futuras depreciações."

Entendo que a motivação é por demais sucinta e sem comprovação, ainda que indiciária, do aumento de vida útil, pois não evidencia como ocorreria o aumento, transparecendo, inclusive falta de convicção na alegação, ao afirmar que "aparentemente" teriam sido considerados insumos que acresceriam vida útil.

Neste sentido, citam-se acórdãos:

GASTOS COM REPAROS AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM
Não comprovado, pelo Fisco, que o bem teve sua vida útil aumentada em mais de um ano, são admitidos como despesas operacionais os gastos com reparos, destinados a mantê-lo em condições normais de funcionamento. Ainda que se comprovasse o aumento da vida útil dos bens, estar-se-ia diante da inobservância do regime de competência, vez que deveria ser reconhecido o direito de deduzir as despesas por meio de depreciação. Nestes casos, o procedimento que deve ser adotado pela Autoridade Fiscal é o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, sob pena se exigir o recolhimento do tributo que se sabe será restituído, vez que a empresa terá direito a apropriar as depreciações daqueles bens ativados.

Acórdão nº 1302-00.463:

*DESPESAS COM REPAROS E CONSERVAÇÃO.
ATIVAÇÃO.*

No caso de despesas com reparos e conservação de bens, a capitalização dos montantes correspondentes só deverá ser efetivada se dos reparos ou da conservação resultar aumento da vida útil do respectivo bem. Tratando-se de procedimento de ofício, cabe à autoridade fiscal demonstrar tal ocorrência e, sendo o caso, a determinação do novo valor contábil do bem, do novo prazo de sua vida útil e, por decorrência, da taxa de depreciação a ser utilizada.

Acórdão nº 105-17.423:

BENS IMOBILIZÁVEIS POR SUA NATUREZA - Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens, de forma a mantê-los em condições eficientes de operação. Se isso não ficar caracterizado ou os consertos redundarem em aumento da vida útil do bem em mais de um ano, deve-se imobilizá-lo.

Recurso de ofício conhecido e improvido.

Acórdão nº 103-22.314:

GASTOS COM REPAROS AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM
Não comprovado, pelo Fisco, que o bem teve sua vida útil aumentada em mais de um ano, são admitidos como despesas operacionais os gastos com reparos, destinados a mantê-lo em condições normais de funcionamento.

Portanto, considero que o valor total de R\$ 523.479,94 se refere a custos de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, e, à vista das premissas anteriormente abordadas, devem ser reconhecidos os créditos relativos a tais despesas.

AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A recorrente pugnou pelo reconhecimento de R\$ 25.444,80 relativos à utilização de gás Ultrastem em equipamentos do setor produtivo como empilhadeiras, máquinas do setor de leite longa vida etc.

A diligência *in loco* confirmou a utilização das empilhadeiras no transporte de bobina para embalagem de lona vida do almoxarifado até a produção e também de esteira até o local de reserva do leite (chamado quarentena).

Assim, comprovada a utilização no setor produtivo, devem ser reconhecidos os créditos relativos a tais aquisições.

AQUISIÇÃO DE AMÔNIA E OUTROS INSUMOS

Quanto a este item, a diligência *in loco* constatou que o produto é utilizado na sala de máquinas, em compressores para geração de água fria, posteriormente utilizada na refrigeração do leite e derivados e nas câmaras frias de maturação de queijos.

Pela descrição, pode-se inferir que a amônia é utilizada no processo produtivo, devendo ser reconhecido o creditamento no valor de R\$ 10.151,80.

A recorrente apresenta planilha com utilização de outros insumos no valor de R\$ 30.795,55, referentes a produtos de análise físico-química e tratamento de água utilizada na caldeira e limpeza e manutenção de máquinas e peças. O relatório de diligência fiscal informou que tais limpezas e análises são exigência do Serviço de Inspeção Federal - SIF - obrigatório para manter o registro do produto no MAPA - Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA e, portanto, devem ser considerados inerentes ao processo produtivo. Neste sentido, cita-se decisão proferida pelo STJ no REsp 1.246.317, na qual entendeu-se pela possibilidade de creditamento no caso de limpeza em indústria de gêneros alimentícios sujeita a rígidas normas da vigilância sanitária:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

[...]

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica

em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido

Assim, deve ser reconhecido o creditamento de outros insumos no valor de R\$ 30.795,55.

PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA

Este item não foi objeto da diligência. Em recurso voluntário, a recorrente apresenta planilha com utilização destes produtos como soda líquida, ácido nítrico, soda cáustica, e outros, na limpeza de carretas, silos e tanques, para esterilizar embalagens, como desincrustante de máquinas de iogurte, como detergentes lubrificantes para esteiras da produção de leite UHT, e como limpeza dos equipamentos de produção.

Os relatórios de comprovantes de avaliação de rótulos do Serviço de Inspeção Federal - SIF do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA indicam a exigência do referido órgão quanto aos controles de higiene operacional, como higiene externa de caminhões e interna de tanques, devendo, portanto, ser considerados bens inerentes ao processo produtivo, conforme decisão proferida pelo STJ no REsp 1.246.317, acima transcrito.

Assim, reconheço o creditamento sobre R\$ 186.781,05.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - LINHA 03 - E DESPESAS DE FRETES E ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDA - LINHA 07

A fiscalização glosou serviços informados na linha 03 das fichas 4 e 6 do DICON - Serviços utilizados como insumos - no valor de R\$ 6.902.174,37, constantes do Anexo III relativos a manutenções das instalações industriais, carga de resíduos, dedetização, etc e ainda fretes nas aquisições de insumos, fretes entre estabelecimentos (coleta e produção, produção e venda, armazenamento de queijo e retorno do produto à empresa).

Em relação à linha 07, a fiscalização glosou R\$ 6.753.304,15 a este título por falta de informações que pudessem relacionar o frete adquirido com as notas fiscais de venda, destacando ainda que fretes entre estabelecimentos não podem gerar créditos por falta de previsão legal, glosa esta mantida na primeira instância.

A recorrente apresentou em cumprimento da diligência, o detalhamento correspondente a R\$ 9.729.688,62, enquanto a glosa total para estes dois itens foi de R\$ 13.655.478,52, o que implica manutenção da glosa de R\$ 3.925.789,90 por falta de comprovação.

Quanto aos serviços utilizados como insumos, a glosa mantida na primeira instância fundamentou-se no fato de a recorrente não ter indicado ou explicado em que consistiriam estes serviços e onde seriam aplicados.

A recorrente defende que tais serviços são utilizados na manutenção industrial, no resfriamento de leite, análises laboratoriais, armazenagem, locação de equipamentos industriais e outros, sendo essenciais ao processo produtivo.

A resolução, então, solicitou a demonstração de que tais serviços seriam aplicados diretamente no processo produtivo dos bens destinados à venda, cujo cumprimento resultou na Intimação Saort 2013-0038-CCV, da qual transcreve-se a parte relativa aos serviços utilizados como insumos:

6. QUANTO AOS SERVIÇOS GERAIS, tais como: "manutenção industrial (de empilhadeira, de equipamentos de queijaria, de caldeira, do setor de produtos UHT, etc), resfriamento do leite, reforma do equipamento queijomatic, dentre outros que são utilizadas nas etapas de manipulação do produto dentro da linha de produção daquelas que não se encontram dentro da linha de produção;

*6.1 APRESENTAR relação de todas as notas fiscais de ENTRADA, correspondente aos serviços gerais (item 6) que sejam aplicados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, contendo: CPF fornecedor/CNPJ emissor; nome do fornecedor; CNPJ estabelecimento de entrada; número da nota fiscal; data da emissão; data da entrada; CFOP; **descrição do serviço**; valor total; **totalizador ao final de cada mês**; discriminar os serviços gerais utilizados na produção dos que não se encontram na produção da empresa, por seção/setor onde podem ser localizadas.*

Em resposta, a recorrente informou ter apresentado as planilhas contendo os serviços utilizados diretamente no processo produtivo - 6.a-, uma planilha com os demais serviços - 6.b-, uma planilha com serviços cuja função não foi reconhecida - 6.c.

O relatório fiscal resultado da diligência consignou que no arquivo 6.a - serviços utilizados como insumos diretamente na produção - a recorrente relacionou serviços que não seriam utilizados diretamente na produção ou que deveriam ser amortizados por ampliar a vida útil em mais de um ano, montando o valor de R\$ 289.421,13. Da planilha 6.b, manteve a glosa de R\$ 47.122,01 e mais R\$ 18.402,90 identificados como serviços sem função identificada, da planilha 6.c.

A recorrente propugna em sua manifestação sobre o resultado da diligência pela reconhecimento do creditamento sobre os itens 6.a e 6.b, reconhecendo como não comprovados os serviços do item 6.c.

Dentre os serviços relacionados na planilha 6.a, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas a serviços de manutenção na ETE, serviços de locação e terraplanagem, desenvolvimento de matrizes para embalagem, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, pois que se referem a dispêndios anteriores ou posteriores à produção, totalizando R\$ 48.378,22, conforme tabela abaixo:

DESCRIÇÃO DO SERVIÇO	VALOR - R\$
SERVIÇO MANUTENÇÃO CAMINHÃO	2.139,00
SERVIÇO INSTALAÇÃO GEOMEM.LAGOA	2.699,22
SERV. PARA TUBULAÇÃO DE ESGOTO	1.800,00
ARMAZENAGEM DE RESÍDUO INDUSTRIAL	1.105,00
SERVIÇOS GERAL EXTERNO	930,00
ARMAZENAGEM DE RESÍDUO INDUSTRIAL	890,00
MATRIZES P/IOGURTE 7 SABORES	6.800,00
SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM	6.000,00
SERVIÇO LOCAÇÃO TERRAPLANAGEM	1.515,00
ISOLAMENTO DE TUBULAÇÕES CÂMARAS FRIAS	24.500,00
GLOSA TOTAL	48.378,22

Sobre a alegação fiscal de que os serviços aumentariam a vida útil dos bens, valem as considerações anteriormente feitas.

Concernente ao item 6.b - tratam-se de serviços relativos a exames admissionais, radiológicos, transporte de funcionários, elaboração de projetos, ginástica laboral, hospedagem, monitoramento, sistema de alarme, manutenção de ramais telefônicos, laudos de segurança, diárias, etc, que não possuem inerência ao processo produtivo, devendo ser mantida a glosa de R\$ 47.122,01.

Relativamente ao item 6.c, a recorrente reconhece a procedência da glosa de R\$ 18.402,90.

Assim, quanto ao item 6 - serviços utilizados como insumos - reconheça-se o creditamento de R\$ 327.818,47, relativos à planilha 6.a.

Concernente aos fretes, as glosas ocorreram pela falta de informações que pudessem relacionar o frete adquirido com as notas fiscais de venda ou de insumos, destacando ainda que fretes entre estabelecimentos não podem gerar créditos por falta de previsão legal, glosa esta mantida na primeira instância por entender ainda que a informação em linha equivocada do Dacon ensejaria a manutenção da glosa.

A recorrente defendeu que a glosa empreendida pelo Fisco foi arbitrária, que o mero equívoco na inserção de fretes de aquisição de insumos e transferência de insumos na linha de despesas de fretes sobre a venda não pode obstar o reconhecimento ao direito

creditório, e, por fim, pugna pelo creditamento quanto aos fretes nas aquisições de insumos, entre transferências de insumos entre os pontos de coleta e a indústria, aos fretes entre a produção e os pontos de venda e aos próprios fretes sobre a venda, solicitando ainda a baixa em diligência, caso se entendesse que as provas juntadas fossem insuficientes.

Neste sentido, a resolução determinou a diligência para que a recorrente pudesse comprovar os fretes em operações de venda, bem como elaborasse demonstrativo, separando o frete sobre a aquisição de insumos, sobre as operações de vendas e sobre as transferências entre estabelecimentos.

Intimada a realizar a separação, com apresentação de documentação probatória, a recorrente apresentou as seguintes planilhas:

a) VENDA PROD. ACABADO: Frete na venda de produtos acabados (leite e derivados).

b) VENDA PROD. AGROP.: Frete na venda de produtos agropecuários (ração e farelo de trigo).

c) VENDA LOCAIS PRESUMIDOS: frete entre a empresa e seus distribuidores. A empresa encaminhava seus produtos para que os distribuidores realizassem a comercialização (operações de venda fora do estabelecimento).

c) TRANSFERÊNCIA CD: Frete na transferência de produtos acabados dos seus estabelecimentos industriais até o Centro de Distribuição (CNPJ nº 83.011.247/0014-55) localizado na cidade de Curitiba - PR.

d) TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO: Frete na transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos industriais.

e) TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA: Frete na transferência de produtos agropecuários (farelo e farelo de trigo) da matriz até os demais estabelecimentos, destinados à revenda.

f) COMPRA INSUMOS: Frete na compra de insumos (leite in natura, lenha e cavaco, embalagens, ingredientes, etc).

g) COMPRA USO E CONSUMO: Frete na compra de insumos (peças, etc.) classificados como de uso e consumo.

h) TRANSFERÊNCIA PC: Frete na transferência de leite in naturais dos Postos de Coleta até os estabelecimentos industriais.

i) TRANSFERÊNCIA PC-PC: frete de leite in natura entre postos de coleta.

h) CONSIGNAÇÃO: Frete na transferência de produtos (leite in natura e manteiga) do estabelecimento do remetente (fornecedor) até o estabelecimento destinatário (prestador de serviço de armazenagem, e/ou, resfriamento), tendo a TIROL como consignatário arcado com o ônus da operação.

j) COMPRA PROD. AGROP. P/ REVENDA: Frete na compra de produtos agropecuários (farelo de soja, farelo de trigo, ração, sal mineral, calcário, suplementos para ração, etc), destinados à revenda aos produtores de leite.

k) COMPRA IMOBILIZADO: Frete na compra de bens para o ativo imobilizado.

l) DEVOLUÇÃO DE VENDAS: Frete referente devolução de venda de produtos acabados (leite longa vida, manteiga, etc).

o) REMESSA ARMAZENAGEM: frete de produtos acabados para armazenagem em estabelecimentos de terceiros.

p) RETORNO ARMAZENAGEM: frete de retorno dos produtos acabados armazenados em estabelecimentos de terceiros.

m) REMESSA ANÁLISE: Frete na remessa de amostras de produtos (leite in natura) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados.

n) RETORNO ANÁLISE: Frete no retorno de caixas/vasilhames nos quais foram remetidas as amostras de produtos (leite in natura) para análise em estabelecimentos terceirizados.

o) REMESSA CONSERTO: Frete na remessa de bens (prensa, cilindro, pistão, etc.) para conserto.

p) RETORNO CONSERTO: Frete no retorno de bens (filadeira, etc.) remetidos para conserto.

q) DIVERSOS: Outros fretes não enquadrados nas classificações acima.

O relatório final da diligência abordou apenas os fretes relacionados nas planilhas TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO, TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA e COMPRA IMOBILIZADO, entendendo pela impossibilidade de creditamento.

Em manifestação ao relatório final de diligência, a recorrente reafirma o direito ao creditamento, seja como frete na aquisição de insumos, seja como fretes sobre vendas, bem como entende confirmado o creditamento sobre as demais planilhas.

Inicialmente, salienta-se que, embora o relatório seja omissivo quanto às demais planilhas, algumas descrições são suficientes para formação de convicção quanto à possibilidade de creditamento.

Assim, os fretes nas aquisições de insumo devem ser reconhecidos por se tratarem de custo de aquisição, bem como os fretes de transferências de insumos entre estabelecimentos, por se tratarem de serviços aplicados durante o processo produtivo, incluindo aqui os fretes entre os pontos de coleta até a produção, conforme explicitado no FLUXO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO NA INDÚSTRIA:

DE LACTICÍNIOS TIROL LTDA

01.1. TRANSPORTE 1º PERCURSO:

Nesta primeira etapa há o custo de transporte, que é o valor pago ao transportador para fazer a coleta do leite na propriedade do produtor rural e sua transferência até os postos de resfriamento, ou dependendo da localização da propriedade e da indústria, o leite já é transferido diretamente para a indústria, sem passar pelo posto de resfriamento

[...]

02.1. TRANSPORTE 2º PERCURSO:

Nesta segunda etapa, há custo de transporte, que é o valor pago às transportadoras pelo serviço de transporte entre o posto de resfriamento e a indústria.

Neste sentido, deve ser reconhecido o direito ao creditamento das planilhas, já reconhecidos na diligência:

- VENDA PROD. ACABADO e VENDA PROD. AGROP, por se tratarem de fretes sobre vendas, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

- COMPRA DE INSUMOS: segundo a recorrente são fretes nas compras de insumos que compõem o custo de aquisição e geram direito a crédito. Entretanto, verifica-se na informação prestada pela recorrente, a aquisição refere-se a leite *in natura*, lenha, cavaco, embalagens, ingredientes e descrições genéricas como diversos, outras cargas, conforme nf, ou simplesmente sem descrição do produto adquirido.

No caso de aquisição de leite, trata-se de produto sujeito à alíquota zero, de acordo com o inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004. Assim, como a própria recorrente expôs em sua peça recursal, o frete na compra de insumos compõe o custo de aquisição deste insumo, bem como o seguro pago pelo comprador.

A base de cálculo do crédito é composta pelo custo de aquisição e sobre este aplica-se a alíquota a que está sujeita o produto, no caso do leite, alíquota zero. Portanto, não há que se falar em hipótese autônoma de frete, mas sim hipótese de creditamento sobre a aquisição de um insumo, cuja base contém o frete e o seguro pagos. Porém, para os bens sujeitos à alíquota zero, não há crédito algum, nem do valor do bem, nem de frete, nem de seguro.

Destarte, devem ser excluídas da planilha acima, os fretes vinculados à aquisição sujeitas à alíquota zero, bem cuja descrição refere-se a "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido, por não ser possível identificar a condição de insumos.

- TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC: Frete na transferência de leite *in natura* dos Postos de Coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos.

- REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE: fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite *in natura*) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados.

- REMESSA CONSERTO e RETORNO CONSERTO por se tratar de frete utilizado em manutenção de bens da produção, segundo informação da recorrente, não havendo qualquer objeção no relatório fiscal da diligência.

Porém, relativamente às planilhas abaixo, entendo que a glosa deve ser mantida:

* VENDA LOCAIS PRESUMIDOS: por se tratar de frete de produtos acabados anterior à operação de venda; TRANSFERÊNCIA CD - frete na transferência de produtos acabados dos seus estabelecimentos industriais até o Centro de Distribuição (CNPJ nº 83.011.247/0014-55) localizado na cidade de Curitiba - PR), TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO - frete na transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos industriais e TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA - frete na transferência de produtos agropecuários (farelo e farelo de trigo) da matriz até os demais estabelecimentos, destinados à revenda.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º, inciso IX sobre a hipótese de creditamento sobre fretes nas operações de vendas:

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

...

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

Da redação do inciso destaca-se a expressão “quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Entendo que a especificidade da expressão indica que o inciso trata do negócio jurídico de compra e venda de mercadoria, posto que não faria sentido a restrição para as despesas operacionais de logística interna que, certamente, são suportadas pela pessoa jurídica, não havendo que se cogitar de ônus a ser suportado por um comprador, quando inexistente a compra, nem quando se refere a operações de logística interna.

Por outro lado, para classificar como insumo, o serviço de frete deve possuir a natureza de custo e não de despesas operacionais, as quais excluo do conceito de insumo, não em razão de sua indispensabilidade à atividade econômica, mas em razão de ser uma despesa incorrida posteriormente ao processo produtivo.

No mesmo sentido da impossibilidade de creditamento, citam-se os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 2201-00.081, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE PARA ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE. O frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento da contribuinte não dá direito a créditos de COFINS por falta de previsão legal nesse sentido.

Acórdão nº 3803-003.595, proferido pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento:

*INSUMOS ALCANCE FRETE DE TRANSFERÊNCIA.
PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE*

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, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS devido.

Destaca-se o excerto abaixo deste acórdão:

“Destaco que o frete empregado pela empresa é de produto acabado para estabelecimento da mesma empresa, ou seja, de mero procedimento interno de logística que constitui despesa operacional, entretanto, não passível de ser utilizada para creditamento da contribuição para o PIS/PASEP no regime da não-cumulatividade, por absoluta falta de previsão legal.”

Salienta-se que esta turma, em recente julgado de Acórdão nº 3302-002.464, assim também se posicionou:

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados não geram direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Portanto, incabível o creditamento relativo a tais despesas.

* COMPRA USO E CONSUMO: a recorrente afirmou que se trata de frete material e uso e consumo (peças etc), porém a descrição apresentada na planilha não permite a identificação da natureza da carga e sua utilização no processo produtivo, impossibilitando o creditamento como insumos.

* CONSIGNAÇÃO: trata-se de custos de aquisição no caso de leite *in natura*, por ser frete na transferência de leite *in natura*, de diversos produtores para o estabelecimento destinatário para resfriamento, valendo as mesmas considerações tecidas para a compra de leite *in natura*, sujeito à alíquota zero.

* COMPRA PROD. AGROP. P/ REVENDA por se tratar de frete na aquisição de bens para revenda, compondo o custo de aquisição destes bens, informados na linha 01 do DACON. A inclusão destes fretes em diligência representa inovação, pois as alegações no recurso especial referiam a fretes na aquisição de insumos, fretes internos de insumos (pontos de coleta até a unidade de produção) e fretes em operações de venda. A inclusão neste momento somente seria possível, em homenagem ao princípio da verdade material, se a recorrente comprovasse o erro cometido no preenchimento da linha 01 do

DACON, o que até então não fora cogitado, nem provado na diligência. Assim, entendo incabível esta inovação em sede de diligência.

* DEVOLUÇÃO DE VENDAS: a informação prestada refere-se a devoluções de leite e queijos, produtos com alíquota zero, cujo custo de aquisição não gera crédito, além de representar inovação nas razões recursais manifestadas em manifestação de inconformidade e impugnação, por não se tratar de frete na aquisição de insumos, ou de transferências de insumos ou produtos acabados, nem de frete na operação de venda.

* COMPRA IMOBILIZADO, pois não se refere a serviços utilizados no processo produtivo nem a frete nas operações de vendas, razão pela qual tais aquisições não geram créditos, ressalvada a possibilidade de creditamento sobre as futuras depreciações, desde que relativas a bens utilizados no processo produtivo, o que, entretanto, não restou comprovado na diligência, além do que o pedido representa inovação, pois a defesa inicial pautou-se na existência de fretes como insumos, aquisição de insumos e sobre vendas.

* REMESSA E RETORNO DE ARMAZENAGEM, pois se refere a fretes de produtos acabados.

* DIVERSOS, pois a generalidade da descrição não permite a comprovação de sua utilização no processo produtivo ou nas operações de venda.

Assim, devem gerar créditos os fretes relativos às planilhas - VENDA PROD. ACABADO, VENDA PROD. AGROP, TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC, REMESSA ANÁLISE, RETORNO ANÁLISE, REMESSA CONCERTO e RETORNO CONCERTO, totalizando R\$ 4.177.590,25, ressalvando a necessidade de a unidade de execução do acórdão apurar o crédito relativo à COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero e produtos com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A fiscalização glosou o creditamento sobre encargos de depreciação relativos a bens adquiridos anteriormente a 1º/05/2004, a bens usados, a veículos da administração, à correção monetária do imobilizado e outros bens não utilizados na linha de produção, e também relativos a bens sem comprovação documental, no montante de R\$ 186.509,58.

A resolução determinou diligência para que a recorrente comprovasse a composição e origem do valor controverso remanescente após a decisão de primeira instância, de R\$ 77.093,94, devendo prestar os devidos esclarecimentos.

O relatório fiscal da diligência apenas informou que a recorrente apresentou a planilha contendo a descrição dos bens, sua função, bem como anexou fotografias, não tendo a recorrente se manifestado sobre este item.

Em manifestação sobre o relatório, a recorrente nada informou sobre este tópico.

Diante da falta de clareza no relatório fiscal, infere-se que a autoridade tenha comprovado as informações prestadas na planilha 8.a, constante das e-fls. 3.948 em diante, apresentados pela recorrente, juntamente com fotografias dos bens relacionados.

Desta relação, deve ser mantida as glosas relativas a BALANÇA RODOVIÁRIA (foto 5), MÁQUINA PALETIZADORA WLP 150 (foto 8), MÁQUINA PALETIZADORA (foto 19), EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL (foto 24), TRANSPORTADORES DE ROLETES (foto 27), usados para transporte, armazenamento ou estocagem de produtos acabados, totalizando R\$ 19.391,43.

Assim, reconhece-se o direito ao creditamento de R\$ 57.702,41.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório sobre embalagens de 1.420.181,23, material de reposição de R\$ 523.479,94, amônia de R\$ 10.151,80, combustíveis e lubrificantes de R\$ 25.444,80, outros insumos de R\$ R\$ 30.795,55, produtos de conservação e limpeza no valor de R\$ 186.781,05, serviços como insumos de R\$ 327.818,47, fretes de R\$ 4.177.590,25 e encargos de depreciação de R\$ 57.702,41, todos valores referentes a base de cálculo.

De forma ilíquida, reconheço o creditamento sobre fretes da planilha COMPRA DE INSUMOS, exceto sujeitos à alíquota zero e com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido ", a serem calculados pela unidade responsável pela execução do acórdão, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2012.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo - Redator designado

Em que pese as razões arroladas pelo ilustre Relator, peço licença para divergir em relação ao não reconhecimento de crédito sobre **(i)** aquisição de embalagem de transporte; **(ii)** frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero; e **(iii)** frete intitulado como "Consignação", posto que referidos bens e serviços, por integram o processo produtivo da Recorrente, devem ser considerados passíveis de creditamento. Vejamos:

(i) aquisição de Embalagem de Transporte

Em síntese apartada, entendeu o ilustre Relator que, por se tratar de fase posterior ao processo produtivo da Recorrente, as embalagens utilizadas com função precípua de transporte e armazenamento dos produtos acabados, não integram o processo produtivo, seja direta ou indiretamente e, nessa condição, não geram créditos.

Por outro lado, entendeu que as embalagens de apresentação, por integram o processo produtivo da Recorrente, visto que por não se destinarem apenas ao transporte do produto e por alteram a apresentação do produto que embala, são passíveis de creditamento.

Nessa de linha de raciocínio, o ilustre Relator manteve a glosa relativa **(i)** *as embalagens consideradas pela fiscalização como de transporte no valor de R\$ 128.988,23, as quais foram registradas pela Recorrente como de apresentação, (ii) as embalagens de transporte propriamente dita no montante de R\$ 245.878,90*, concedendo o direito a crédito sobre embalagens de apresentação no valor de R\$ 1.420.181,23, conforme apurado no relatório fiscal carreada aos autos.

Ou seja, do montante de R\$ 1.795.048,48 pleiteado pela Recorrente a título de embalagens de apresentação e de transporte, foi mantida a glosa de R\$ 374.867,25, conforme se verifica no demonstrativo abaixo:

Item	Custo de Aquisição	Reconhecido	Glosado
Embalagem de apresentação	1.549.169,58	1.420.181,23	128.988,23
Embalagem de transporte	245.878,90	0,00	245.878,90
Total glosa			374.867,25

Entretanto, com todo respeito as razões adotadas pela ilustre Relator, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Isto porque, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve o manuseio de produtos alimentícios, as embalagens de transporte são necessárias para proteger e evitar qualquer contato externo com o produto e principalmente evitar qualquer risco de contaminação.

Desta forma, diferentemente do entendimento pelo d. Relator, este Relator entende que, para fins de apropriação de crédito do PIS e da Cofins, é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os materiais de embalagem destinados à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.

Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexistirá razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.

Portanto, além do valor reconhecido pelo Relator a título de embalagens de apresentação, deve ser admitido também o crédito relativo **(i)** *as embalagens consideradas pela fiscalização como de transporte no valor de R\$ 128.988,23, as quais foram registradas pela Recorrente como de apresentação, e (ii) as embalagens de transporte propriamente dita no montante de R\$ 245.878,90*.

(ii) frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero

Neste ponto, o d. Relator afastou o direito de crédito relativo ao frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero com base nos seguintes fundamentos:

A base de cálculo do crédito é composta pelo custo de aquisição e sobre este aplica-se a alíquota a que está sujeita o produto, no caso do leite, alíquota zero. Portanto, não há que se falar em hipótese autônoma de frete, mas sim hipótese de creditamento sobre a aquisição de um insumo, cuja base contém o frete e o seguro pagos. Porém, para os bens sujeitos à alíquota zero, não há crédito algum, nem do valor do bem, nem de frete, nem de seguro.

É de se ver que a fundamentação para manutenção da glosa de créditos calculados sobre fretes foi no sentido de que os bens sujeitos à alíquota zero, cuja base de cálculo do crédito já engloba o valor do frete e do seguro, não dá direito ao crédito.

Em relação à esta matéria, esta Turma já adotou posicionamento contrário ao entendimento apresentado pelo i. Relator, por meio do acórdão nº 3302-002.922, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, o qual adoto como fundamento para solucionar a questão sob análise, a saber:

Conforme acima demonstrado a fundamentação da glosa de créditos calculados sobre fretes prende-se ao fato de que as aquisições dos insumos são tributados à alíquota zero, estando em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto há precedente no CARF conforme Acórdão nº 3403-001.944, de 09/03/13, que confere uma outra interpretação ao dispositivo legal em destaque, a qual me filio por entender consentânea com os objetivos visados pela lei de regência da matéria, no tocante ao dispositivo em exame, cuja ementa a seguir se transcreve, na parte de interesse:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.NÃO-CUMULATIVIDADE.

SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. *É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.*

Nesse sentido, registro excertos da referida decisão, nos termos do voto condutor:

A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):(grifei).

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(...)

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)”(grifei).

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).)(grifei).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.

Portanto, por ser passível de creditamento, a glosa de créditos relativo ao frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero deve ser totalmente revertida.

(iii) frete intitulado como "Consignação"

Adoto as mesmas considerações tecidas para a compra de leite *in natura*, sujeito à alíquota zero.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório relativo **(i)** as embalagens consideradas pela fiscalização como de transporte no valor de R\$ 128.988,23, as quais foram registradas pela Recorrente como de apresentação, e **(ii)** as embalagens de transporte propriamente dita no montante de R\$ 245.878,90, todos valores referentes a base de cálculo.

De forma ilíquida, reconheço o creditamento sobre fretes **(i)** relativos à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, e **(ii)** dos intitulados como "Consignação", a serem calculados pela unidade responsável pela execução do acórdão, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2012.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Redator designado.