



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

**Processo nº** 10925.002182/2009-21  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-000.284 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 21 de março de 2013  
**Assunto** Diligência  
**Recorrente** LATICINIOS TIROL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Acompanhou o julgamento o Dr. Alissiano Francisco Miotto - OAB/SC 33.768.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

(assinado digitalmente)

EDITADO EM: 23/01/2014 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator).



*sua denominação ou classificação contábil", seus respectivos créditos também devem ser calculados sobre os custos e despesas gerais necessários à obtenção das receitas e não somente sobre insumos e bens adquiridos para revenda, sob pena de tornar tais contribuições cumulativas, ainda que em parte, numa "clara infração ao art. 111 do CTN".*

*2. Reclama, a contribuinte, que do montante informado a título de bens adquiridos para revenda, houve glosas em duplicidade e lista as notas fiscais que foram computadas duas vezes na planilha que apresenta a base de cálculo glosada - Anexo I.*

*3. Contesta as glosas dos valores referentes aos bens e serviços utilizados como insumos argumentando que os dispositivos legais que tratam da possibilidade de desconto de créditos referem-se a insumos em sentido amplo, sem quaisquer restrições.*

*Bens utilizados como insumos*

*4. Segue contestando as glosas dos valores referentes a aquisição de embalagens para transporte dizendo que os itens glosados pela fiscalização, aplicados no final do processo de industrialização, consistem de embalagens de apresentação, não podendo ser considerados como embalagens utilizadas apenas para o transporte. Explica que o processo de acondicionamento ao qual o leite e seus produtos derivados são submetidos possui o objetivo de promover o produto através de sua apurada apresentação aos olhos dos potenciais consumidores, preservando, também, a sua integridade. A fim de demonstrar o que defende traz fotos das referidas embalagens.*

*Em que pese esta alegação, argumenta ainda: - que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte industrializados são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção; - que tais embalagens não são passíveis de reutilização, e oneram o custo final do produto, da mesma forma que a matéria-prima; - que a legislação que trata da contribuição para o PIS e da Cofins não faz distinção entre as "embalagens de apresentação" e as "embalagens para transporte", não cabendo, portanto, à fiscalização desconsiderar as disposições normativas, impondo restrições ao desconto de créditos sobre as aquisições de embalagens destinadas ao transporte, quando a lei não o fez; - que a distinção entre embalagem de apresentação e para transporte, estabelecida no caput do art. 6º Regulamento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, é válida somente "Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto" e não pode ser transposta para o âmbito da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins.*

*5. A interessada contesta a glosa dos valores de aquisição de nisina defendendo que tal produto, enquanto "conservante utilizado em requeijão", é utilizado como insumo na elaboração e ou beneficiamento de laticínios.*

*Segue argumentando que a lenha, que, informa, é utilizada como fonte de combustível para alimentação de caldeiras utilizadas no seu*

*processo industrial, também consiste de insumo para efeito de cálculo de créditos relativos à contribuição para o PIS e da Cofins. E informa que junta em cópia de notas fiscais de aquisição de lenha, por amostragem.*

*Argumenta, ainda, que a Autoridade Fiscal classifica tais produto como tributado à alíquota zero, contudo, sem indicar o dispositivo legal infringido em que se baseia.*

*6. Quanto à glosa de valores relativos às aquisições de peças em geral - os quais lista como "(adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, mangueiras, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos, etc)" -, sob o argumento de que tais bens não se enquadram no conceito de insumos, inicialmente a contribuinte alega que a Autoridade Fiscal "não aponta com exatidão todos os bens glosados sob este fundamento e sequer quantifica o montante dos créditos glosados, prejudicando o direito de defesa do Contribuinte". A seguir diz que, não obstante, pode constatar que foram glosadas da base de cálculo dos créditos valores decorrentes da aquisição de materiais de manutenção de máquinas e equipamentos de sua linha de produção", conforme lista em planilha que traz em anexo — Doe. 08.*

*Segue, então, argumentando que referidos materiais destinam-se à manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de laticínios, com o objetivo de garantir que a sua linha de produção opere com o nível de desempenho desejado, proporcionando, ao final, produtos de qualidade. Acrescenta que a possibilidade de desconto de créditos sobre os materiais de manutenção está amparada pelo art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 e pelo art. 8º, § 4º, inciso I, alínea "a" da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 e menciona a Solução de Consulta nº 27, de 02 de dezembro de 2008, da DISIT 03 e a Solução de Consulta nº 30, de 26 de janeiro de 2010, da DISIT 09.*

*7. Em relação à glosa de valores relativos às aquisições de produtos de conservação e limpeza — os quais lista como "(ácido nítrico, soda líquida, detergente, etc.)" -, reclama que "Da mesma forma como descrito no item anterior, não houve a adequada individualização de todos os produtos e do respectivo montante glosado no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal" e diz que apresenta em anexo planilha com relação dos referidos produtos (Doe. 09). Traz um quadro onde lista os produtos e sua destinação, e menciona a Solução de Corfsulta nº 13, de 06 de janeiro de 2010, da DISIT por meio da qual, argumenta, a Secretaria da Receita Federal afirma que a Contribuinte tem direito de incluir na base de cálculo os produtos de limpeza.*

*8. A contribuinte contesta ainda a glosa de aquisições de outros insumos, os quais lista em planilha que consta de sua Manifestação de Inconformidade que, ao contrário do que afirma a Autoridade Administrativa, considerando sua descrição/aplicação, consistem de insumos gerando direito a crédito que alega, informa que junta planilha demonstrativa das aquisições dos produtos listados (Doe. 10) e as respectivas notas fiscais.*

*Serviços utilizados como insumos 10. A interessada, inicialmente, informa que dentre os valores glosados há valores que se referem a*

*serviços que são utilizados como insumo. Argumenta, então, que a Autoridade Fiscal agiu de forma arbitrária ao glosar todo o valor informado a esse título, mesmo considerando o fato de a memória de cálculo apresentada estar em desconformidade com o solicitado. A fim de comprovar a existência de valores que geram créditos, junta uma amostra das notas fiscais relacionadas à presente glosa, fls. 412/417. Por fim, pugna pela realização de diligência, caso se entenda que os documentos acostados não sejam suficientes a comprovar o que pretende.*

*11. A fim de comprovar a despesa com energia elétrica, referente à junho/2006, traz cópia do documento e relatório denominado "CAEFTARR/CAEFTARR - Relatório de faturas arrecadadas", Doe 12, fornecidos pela agência regional da CELESC em Joaçaba.*

*12. Em relação aos fretes nas operações de venda, alega que, conforme consta do termo fiscal, em atendimento a Intimação SAORT, apresentou cópia de notas fiscais, o que é reconhecido pela própria Autoridade, comprovando as aquisições dos serviços de fretes. Conclui, então, que a Autoridade Fiscal, apesar de reconhece a existência das mencionadas notas fiscais, promoveu a glosa do valor informado a título de frete nas operações de venda, desconsiderando, inclusive, os valores das notas fiscais que já se encontram anexadas ao presente processo.*

*Defende que o direito ao aproveitamento de créditos sobre os valores dos fretes na aquisição de insumos, fretes de transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da própria empresa (pontos de coleta do leite e a indústria) está assegurado em lei e argumenta que a inclusão de tais valores na linha do Dacon própria para informar fretes na venda trata-se de mero equívoco, que não pode obstar a manutenção dos créditos a que tem direito.*

*Já em defesa do direito ao aproveitamento de créditos sobre os valores dos fretes entre a indústria (produção) e os pontos de venda, a contribuinte alega que os custos com tais fretes consistem de despesas de venda, pois a operação é realizada com esse propósito (de venda) e que o ônus é por ela suportado. Aduz que a despesa de frete na venda pode ocorrer de forma direta, quando os produtos vendidos são remetidos diretamente para o estabelecimento do adquirente, ou de forma indireta, como é o caso, quando os produtos são remetidos do estabelecimento produtor para os pontos de venda. E diz que "O envio do produto final para os ponto de venda é uma etapa essencial à sua comercialização, sem o qual não seria possível fornecê-los às mais diversas e longínquas regiões do país".*

*Encargos de Depreciação 12. Em relação à glosa dos encargos de depreciação, inicialmente, a interessada diz que não pretende discutir a glosa dos bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004, dos bens usados, dos veículos da administração, da correção monetária do imobilizado e outros bens, por concordar que não são utilizados em sua linha de produção. No entanto, entende indevida a glosa relativa a uma parcela dos bens que, conforme alega, além de serem utilizados no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo, conforme é possível constatar da descrição de sua aplicação/destinação constante da*

*planilha (Doe. 13) e das respectivas imagens que anexou ao presente processo (Doe. 14).*

*Defende que, de acordo com o parecer normativo nº 7, de 23 de julho de 1992, da Coordenação do Sistema de Tributação - CST - definiu quando uma máquina ou equipamento é utilizado no processo industrial, para fins de fruição de benefícios fiscais na esfera do imposto de renda e IPI -, consideram-se utilizados na produção as máquinas e os equipamentos "empregados na produção industrial, em contraposição aos de utilização comercial ou de uso doméstico". Conclui, então, que como os bens indicados são máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda (e não para fins comerciais ou domésticos), e foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, dão direito a crédito, já que preenchem todos os requisitos legais a sua concessão. Diante disso, defende que não pode a Autoridade Fiscal, "sem qualquer amparo técnico, glosar os créditos sob a singela alegação de que os equipamentos e máquinas apresentadas pela Recorrente nos pedidos administrativos não são utilizados na produção de seus bens destinados à venda".*

*Combustíveis e lubrificantes 13. Contesta a glosa dos valores com aquisição de combustível e lubrificantes, cujos valores de aquisição foram informados como na linha 13 do Dacon, própria para informar "Outras Operações com Direito de Crédito", alegando que dentre os valores glosados constam aquisições de óleo diesel e de gás ultrasystem, que são insumos adquiridos em grandes quantidades (a granel) para consumo no processo de fabricação de laticínios, conforme descrição/aplicação dos produtos que traz em sua Manifestação de Inconformidade.*

*Argumenta que não há na lei qualquer vedação restringindo o desconto dos créditos da Cofins sobre as aquisições de insumos de combustíveis e lubrificantes, e que no caso específico do óleo diesel, utilizado em substituição à energia elétrica adquirida das concessionárias usuais, defende que, mesmo que seja considerado como despesa, deve integrar a base de cálculo dos créditos em face do disposto no art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/2003.*

*Com o objetivo de demonstrar que os gastos com combustíveis e/ou lubrificantes consistem de custos de produção, traz uma amostragem dos lançamentos contábeis dos dispêndios que constam do livro Diário e o Plano de Contas (Doe. 15).*

*Requer que seja julgada procedente a Manifestação de Inconformidade e reformado o Despacho Decisório.*

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, afastando, em parte, às glosas efetuadas em decisão que assim ficou ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*ANO-CALENDÁRIO: 2006*

*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: 2006 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.*

*A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda, somente dão direito à crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.*

*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 se tratando de serviços de frete, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a uma "operação de venda", não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento dos produtos acabados do estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor da empresa, onde, então, ocorrerá a efetiva venda.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. 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*

Contra esta decisão foi apresentado Recurso onde são reprisados os argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada em relação às glosas que restaram mantidas.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Relator ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende da leitura do relatório acima transcrito, a Recorrente teve seu pedido de ressarcimento parcialmente provido tendo em vista a ocorrência de glosas sobres créditos por ela utilizados em sua apuração.

Em relações as glosas mantidas, destaco, neste momento processual, quatro delas, quais sejam: (i) fretes nas operações de venda; (ii) aquisição de serviços (iii) encargos de depreciação e (iv) embalagens de apresentação.

As justificativas apresentadas para manutenção destas glosas são basicamente a ausência de comprovação por parte da Recorrente do direito que pleiteia, ou ainda, que os documentos e informações apresentadas seriam insuficientes.

Da decisão recorrida pinço os seguintes enxertos:

*Inicialmente, em relação aos fretes na operação de venda, como do relato acima se vê, as glosas ocorreram, não pela falta de apresentação das notas fiscais de fretes, mas pela impossibilidade de se fazer a correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda. A contribuinte não só deixou de individualizar o número da Nota Fiscal de Saída, emitida pela Lactínicos Tirol, referente à cada frete dito como sendo de operação de venda, como também, quando intimada a apresentar uma amostra de notas de fretes, dentre os conhecimentos de transporte apresentados trouxe vários relacionados a fretes na aquisição de insumos e fretes entre estabelecimentos da empresa.*

*Destarte, para que reste efetivamente comprovada uma despesa com frete na venda, para fins de creditamento, o contribuinte deve ser capaz de demonstrar, de forma clara e individualizada, e comprovar, documentalmente, que os fretes de cujos custos pretende se utilizar de fato estão vinculados a alguma operação de venda de seus produtos, efetivamente realizada. Em assim não tendo agido a contribuinte, deixou de cumprir o ônus que a lei lhe impõe de comprovar os créditos pleiteados, conforme visto no item 1.1 deste voto, não havendo, portanto, como reconhecê-los.*

(...)

*De início que se diga que não se contesta o direito de crédito decorrente da aquisição de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. (...)*

*Todavia, a interessada, como se viu, não indicou todos os serviços que constam do Anexo III que entende aplicados diretamente a seu processo produtivo, razão pela qual resta prejudicada a análise do crédito pretendido em razão de ser impossível aferir a natureza destes serviços.*

*De outro turno, trazer apenas uma amostragem das notas fiscais dos serviços, cujo montante foi glosado, não é suficiente para comprovar nem a totalidade e nem a natureza dos serviços informados. Em relação à notas juntadas à folhas 412 a 417, pelo que consta do campo próprio para descrição dos serviços, verifica-se estas não se referem a serviços aplicados diretamente no processo produtivo de bens*

*destinados à venda e, portanto, não podem ser tidos como insumo, a teor do conceito de insumo que já se firmou no item 1.2 deste voto.*

*No mais, diga-se que se mostra totalmente descabido a intenção da contribuinte de ter o processo baixado em diligência, a fim de que se comprove o crédito aqui em discussão. Isso em razão de nos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao contribuinte cabe o ônus, que a legislação lhe atribui, de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. Ou seja, em qualquer dos tipos de repetição cabe ao contribuinte/pleiteante a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito.*

(...)

*Neste caso, o equívoco de inserir custos com aquisições de combustíveis e lubrificantes em linha imprópria do Dacon prejudica totalmente o reconhecimento, em sede de análise de Manifestação de Inconformidade, de eventuais créditos a que tenha direito a esse título, decorrentes dessas aquisições.*

Como é sabido, deve prevalecer no âmbito do processo administrativo fiscal o princípio da verdade material e tal determinação vem sendo aplicada por este colegiado em decisões reiteradas.

Ainda que se trate de pedidos de ressarcimento, que trazem para a contribuinte o dever de prova do direito que se pleiteia, não se pode olvidar que em alguns casos a juntada de todos os documentos pode ser inviável, e é por este motivo que a legislação prevê a possibilidade de realização de diligências e perícias.

Importante destacar também em outros processos da mesma Recorrente, julgados, inclusive por esta turma e com relatório do conselheiro José Antonio Francisco, houve a conversão do processo em diligência para apuração inclusive de fatos semelhantes aos tratados no presente processo.

Neste contexto, o presente processo deve ser convertido em diligência para que seja oportunizada a Recorrente a prova do direito que busca relacionados a todas as glosas efetuadas, e em especial para que em relação:

- a) às embalagens de apresentação, junte planilha detalhada relativa as aquisições de embalagens e aponte sua destinação (apresentação ou transporte) com a respectiva demonstração;
- b) às peças e partes, traga discriminativo detalhado com a vinculação a sua utilização no processo industrial da Recorrente;
- c) aos combustíveis e lubrificantes, traga discriminativo detalhado com a vinculação a sua utilização no processo industrial da Recorrente;
- d) a aquisição de serviços, demonstrativo relacionando os serviços e sua aplicação nas atividades da Recorrente;

Processo nº 10925.002182/2009-21  
Resolução nº **3302-000.284**

**S3-C3T2**  
Fl. 1.510

---

e) aos fretes, elabore demonstrativo informando a utilização dos serviços de frete;

Em todos os casos acima listados e em relação aos demais eventualmente não apontados, caberá a Recorrente disponibilizar a autoridade preparadora os documentos necessários à comprovação dos direitos pleiteados.

Neste contexto, voto por converter por converter o julgamento do presente recurso em diligência, a fim de que a Fiscalização intime a Interessada a comprovar ou demonstrar as questões tratadas no presente processo. Caberá a Fiscalização lavrar termo de conclusão a respeito dos temas e demonstrativos apresentados na presente diligência, e outros mais que entendam necessários ao bom deslinde do processo, do qual dará ciência à Interessada para se manifestar.

Após retornem os autos para julgamento.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator