



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002189/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.391 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente LACTICÍNIOS TIROL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PRELIMINAR. VERDADE MATERIAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. OFENSA. INOCORRÊNCIA

A decisão de piso enfrentou as alegações da recorrente, analisando os elementos probatórios juntados e formando sua convicção em cada caso, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da verdade real e da ampla defesa.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. PRODUÇÃO DE ALIMENTO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios na aquisição de insumos utilizados na limpeza da fábrica produtora de alimentos permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS RELACIONADOS DIRETAMENTE COM O PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente: serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite *in natura*, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanços da indústria.

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.

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.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas utilizados diretamente no processo produtivo.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS SETORES PRODUTIVOS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para deferir o valor de R\$ 149.557,40, referente a glosa do item 3.2 e o valor de R\$ 3.333,33, referentes ao restabelecimento da glosa sobre depreciação e para reverter as glosas referentes:

i) embalagens classificadas como de apresentação e de transporte;

ii) produtos de conservação e material de limpeza;

iii) serviços gerais quais sejam: serviços de análises laboratoriais, serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite in natura, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanças da indústria;

iv) fretes relativos às planilhas - VENDA PROD. ACABADO; VENDA PROD. AGROP; TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC; REMESSA ANÁLISE; RETORNO ANÁLISE; REMESSA CONSERTO e RETORNO CONSERTO;

v) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados: 1. MANUTENÇÃO COMPRESSORES PROP: YORK RS - 0403031/D2 NT:1064 YORK REFRIG. LTDA; 2. CONFIGURA ELET 24 BUT 220 V NT: 241681 HEXIS CIENTIFICA LTDA.; 3. CHAVE MOD. V-TORK C/POLIMENT. 2POL, CHCHAVE MOD. VTORK: SITROM LTDA; 4. UNIDADE CENTRAL PROC: CARTAO MEMORIA E OUTRAS PEÇAS NT:3684 SIEMES; 5. BOMBA CENTRIFUGA SANITARIA 380/660V 10HP3500ROM -NT 1909 BOMBINOX; 6. TANQUE PROC: C/CAMISA ALVEOLAR CAP:3000 LP/MATURADOR NATA: 32138 PACKO PLURINOX; 7. MATERIAIS E MAO DE OBRA INST. CALDEIRA NT15680 CASA FAISCA LTDA; 8. TANQUE ESTOCAGEM VERTICAL 1000001 NT: 325 PACKO PLURINOX LTDA; 9. ASSISTÊNCIA TÉCNICA SECADOR NT:46906 - 46909 INVENSYS SISTEMAS BRASIL; 10. ANALISADOR DE LEITE ULTRASONICO EROMILK P/GORDURA NT:21298 CAP LAB; 11. SISTEMA DE CROMATOGRAFIA LIQUIDA SHIMADZU MOD-LC-20A - SINC INS.CIEN NT:8964, 12. POLIDO EXTERNO, TBO QUADRADO 2,00MM NT:125416 LOSINOX; e, 13. MAO DE OBRA PLATAFORMA NE:97 EDESTHAL. HIDROLAVADOURA HACKER 1200 - CASA FAÍSCA, EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA, MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA, CHAVES COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS, EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA, MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS.

vi) despesas com combustíveis.

Vencidos os conselheiros:

1) Denise Madalena Green (relatora) que revertia a glosa dos fretes na aquisição dos insumos;

2) Vinicius Guimarães que não revertia as glosas de depreciação referente EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA, MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA, CHAVES

COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS, EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA, MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS;

3) Jorge Lima Abud que revertia, também, a glosa referente a todas as rubricas de fretes dos produtos acabados entre os estabelecimentos;

4) José Renato Pereira de Deus que revertia, também, a glosa referente a todas as rubricas de fretes dos produtos acabados entre os estabelecimentos, a glosa com fretes na aquisição de insumos;

5) Larissa Nunes Girard que manteve a glosa das embalagens de transporte e não revertia as glosa de depreciação referente EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA, MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA, CHAVES COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS, EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA;

6) Raphael Madeira Abad que revertia, também, a glosa referente a todas as rubricas de fretes dos produtos acabados entre os estabelecimentos e a glosa com fretes na aquisição de insumos;

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Lima Abud sobre os fretes na aquisição de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, não-cumulativa, no valor de R\$ 1.654.777,77, decorrentes de operações no mercado interno não tributadas, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão da contribuição, que remanesceram ao final do quarto trimestre de 2005, após as deduções do valor das contribuições a recolher, concernentes às demais operações.

Termo de Verificação Fiscal

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento da apuração de créditos em relação às seguintes operações:

(a) aquisições de bens para revenda: foram excluídos da linha 01 do Dacon os valores dos bens adquiridos de pessoas físicas e os valores referentes às aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito;

(b) aquisições de bens não enquadrados como insumos: relata a Autoridade Fiscal que foram excluídos da linha 02 do Dacon a diferença havida entre o valor informado na memória de cálculo e o informado no Dacon e os valores das notas fiscais de aquisição de materiais não enquadrados como insumos, mas correspondentes a “despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à Cofins”. Conforme o relato fiscal os materiais são:

a) Material de Embalagens e Etiquetas: caixas de papelão, filme stretch, bobina lisa encolhível, entre outros. Em diligência a empresa, no dia 17 de dezembro de 2009, verificou-se que as embalagens apresentadas como cx""s, filmes e etc são utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;

b) Aquisição de produtos com alíquotas zero: Citrato de sódio, nisina;

c) Peças em geral: Adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos, e etc;

d) Material de Construção: Cimento, areia, ferragem, e etc;

e) Conservação e limpeza: Acido nítrico, soda líquida, detergente, e etc;

f) Outros itens: baralho, boné, avental, cadeado, grama, e etc;

(c) aquisições de serviços – valores excluídos da “Linha 03 Serviços utilizados como insumos”: relata a Autoridade Fiscal que a contribuinte não apresentou a memória de cálculo conforme solicitado por meio de intimação fiscal, não tendo sido informado o CNPJ do fornecedor a descrição ou nome comercial do serviço, razão pela qual restou impossível determinar o enquadramento ou não dos serviços como insumos;

(d) energia elétrica: foi glosada a despesa com energia elétrica referente ao mês de outubro por não ter sido apresentado o respectivo comprovante;

(e) frete na operação de venda – valores excluídos da “Linha 07 Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”: relata a Autoridade Fiscal que a memória de cálculo apresentada pela requerente não contemplam as informações solicitadas por meio da Intimação Saort; não foi informado o campo número da Nota Fiscal de Saída, emitida pela Laticínios Tirol, referente a cada frete na operação de venda. Conclui que, em face disto, restou totalmente prejudicada a análise do direito de crédito sobre as despesas com o frete na operação de vendas, devido a impossibilidade de se estabelecer a correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda.

Relata, ainda: que foi solicitado por amostragem algumas notas fiscais que compõem o valor informado a título de fretes nas operações de venda; que algumas notas indicadas na intimação não foram trazidas; e que dentre as cópias apresentadas, verificam-se notas fiscais de frete na aquisição de insumos, frete na venda de mercadorias e frete entre estabelecimentos da empresa Laticínios Tirol, em relação ao qual, acrescenta que não há previsão legal para creditamento;

(f) depreciação de bens do Ativo Imobilizado: foram glosados valores referentes a encargos de depreciação/amortização sobre bens adquiridos antes de 01/05/2004, correção monetária do imobilizado, aquisição de bens usados, veículos de transportes, veículos da administração, e máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda;

(g) outras operações com direito de crédito: relata a Autoridade Fiscal que foi glosado o valor referente a despesas com combustível e/ou lubrificantes, informado na

linha 13 das fichas 06 e 12 do Dacon, em razão de os produtos indicados na memória de cálculo apresentada não consistirem de insumos; informa que o valor informado na memória de cálculo é inferior ao valor informado no Dacon;

Além das glosas acima a Autoridade Fiscal realizou ajuste nos valores referentes ao **crédito presumido – Atividade agroindustrial**. Foram glosados valores referentes a notas fiscais de aquisição de insumos de pessoas física que não foram apresentadas, números 3454, 405 e 360, e as diferenças verificadas entre os valores informados na memória de cálculo e os informados no Dacon.

Manifestação de inconformidade

1. A contribuinte, inicialmente, alega ilegalidade das glosas procedidas pela Autoridade Fiscal em face da **ofensa ao Princípio da Não-Cumulatividade**, “termo utilizado pelo § 12, do art. 195 da CF/88”. Nesse sentido, argumenta que, como a contribuição para o PIS e a Cofins, a teor das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, incidem sobre “o total das receitas auferidas pela pessoa Jurídica, independentemente de 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. 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

3. Segue contestando as **glosas dos valores referentes a aquisição de embalagens para transporte** dizendo que os itens glosados pela fiscalização, aplicados ao 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 de produtos 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.

4. A interessada contesta a **glosa dos valores de aquisição de citrato de sódio e de nisina** defendendo que tais produtos, enquanto “estabilizante de proteína utilizado nos produtos UHT e também no doce de leite” e “conservante utilizado em requeijão”, são produtos utilizados como insumo na elaboração e ou beneficiamento de laticínios. Argumenta, ainda, que a Autoridade Fiscal classifica tais produtos como tributados à alíquota zero, contudo, sem indicar o dispositivo legal infringido em que se baseia.

5. 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.

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.

6. 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. Traz um quadro onde lista os produtos e sua destinação, e menciona a Solução de Consulta nº 13, de 06 de janeiro de 2010, da DISIT 08, por meio da qual, argumenta, a Secretaria da Receita Federal afirma que a Contribuinte tem direito de incluir na base de cálculo da COFINS não-cumulativa os produtos de limpeza.

7. A contribuinte contesta ainda a glosa de aquisições de outros produtos utilizados como insumos. Alega que, ao contrário do que afirma a Autoridade Administrativa, os produtos descritos como CAIXAS CREME DE LEITE RECE, LACTOMIX 8012/2 e MAXILACT LX5000, consistem de insumo gerando direito a crédito que alega. Informa que o MAXILACT LX5000 consiste de “ensima ‘lactase’ utilizado no processo de elaboração do doce de leite para hidrolisar a lactose” e o LACTOMIX 8012/2 de “um estabilizante/espessante usado na elaboração de produtos fermentados (iogurte)”.

Serviços utilizados como insumos

8. 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 gerem créditos, junta uma amostra das notas fiscais relacionadas à presente glosa (Doc. 10). Por fim, pugna pela realização de diligência, caso se entenda que os documentos acostados não sejam suficientes a comprovar o que pretende.

9. Em relação as **despesas com energia elétrica**, argumenta que os pagamentos foram devidamente escriturados no Livro Diário (Doc. 11) e que este livro somado a cópia da fatura (Doc. 12), mostra-se suficiente para comprovar a despesa.

10. 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 reconhecer 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.

11. 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.

12. 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**, defende que é 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 (Doc. 13) e das respectivas imagens que anexou ao presente processo (Doc. 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. Em relação aos **combustíveis e lubrificantes**, cujos valores de aquisição, informados como “Outras Operações com Direito de Crédito”, foram glosados, alega que tais produtos consistem de insumos consumidos no processo de fabricação dos produtos vendidos. Diz que, a fim de comprovar que a aquisição dos produtos “constitui em custo de produção”, traz em anexo cópia do Livro Diário e o plano de contas (Doc. 11) que atestam os efetivos dispêndios, bem como que as referidas aquisições representam custo de produção.

Crédito presumido

14. Em relação ao crédito presumido a contribuinte manifesta-se dizendo que com o objetivo de demonstrar a existência das aquisições de leite in natura anexa o livro Diário e o Plano de Contas e uma amostra das notas fiscais dessa operações.

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

E o relatório.

A lide foi decidida pela 4ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC nos termos do Acórdão nº 07-23.187, de 18/02/2011 (fls.684/721), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade e homologou os créditos sobre a aquisição de alguns itens dos seguintes grupos: a) Itens sujeitos a alíquota zero: citrato de sódio e

nisina; b) Outros insumos: caixas de creme de leite, lactomix e maxilact; c) energia elétrica; e, encargos de depreciação em relação a aquisição de máquina caldeira.

Eis a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2005

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: 2005

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 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 contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.722/828, no qual preliminarmente alegou: (i) a existência de erro material na digitação de valores, desconsiderando alguns produtos cujo crédito foi deferido; e, (ii) ofenda ao princípio da verdade real e ampla defesa, em face da desconsideração dos documentos apresentados, em relação frete na operação de venda, encargo de depreciação e embalagens de apresentação.

A seguir, apresentou considerações sobre o princípio da verdade material e tratou do princípio da não cumulatividade e do conceito de insumo, tratando, na sequência, do direito de crédito em relação aquisição de embalagens de transporte e embalagens de apresentação; materiais de reposição (peças em geral); produtos de conservação e limpeza; serviços utilizados como insumos “serviços gerais”; frete na aquisição de insumos; frete entre pontos de coleta e a produção; frete na venda e entre a produção e o ponto de venda; despesas com armazenagem e frete na operação de venda; frete na aquisição de insumos; frete entre pontos de coleta e produção; frete na venda e entre a produção e os pontos de venda; encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Por fim requer que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido, reconhecendo a existência dos créditos em favor da Contribuinte, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 195, §12, da Constituição Federal, bem como em face da argumentação específica contida em cada um dos itens (artigos) retro expostos.

Requer, ainda, que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor, mandatário do Contribuinte, devidamente habilitado nos autos, no endereço constante do mandato.

Em face das alegações da recorrente, o processo foi convertido em diligência para que a Delegacia de origem procedesse conforme abaixo indicado.

Em face das alegações da recorrente, o processo foi convertido em diligência para que a Delegacia de origem intime a interessada para prestar alguns esclarecimentos: (i) demonstrar quais os itens se referem efetivamente a embalagens de apresentação de produto; (ii) discriminar quais partes e peças são empregadas em manutenção de produção e quais se referem a máquinas e equipamentos que não se encontram na produção da empresa; (iii) verificar o uso do gás Ultrasystem no processo produtivo; (iv) verificar onde a amônia é utilizada no processo produtivo; (v) detalhar quais serviços estão diretamente à produção de bens destinados à venda; (vi) em relação ao frete, apresentar demonstrativo discriminado (vendas, aquisição e entre estabelecimentos); (vii) quanto aos encargos de depreciação, demonstrar a composição e origem dos valores; e, (viii) finalmente, em relação ao crédito presumido na aquisição do leite “in natura”, apresentar notas fiscais que demonstrem o direito alegado.

Ao final apresentar relatório com a conclusão da diligência, abrindo prazo para manifestação da interessada ao final retornar ao CARF para julgamento.

Mediante a Intimação Saort 0038/2013 (fls. 900/9002), em 04 de abril de 2013, a contribuinte apresentou esclarecimentos e tabelas com valores, além de registro fotográfico de embalagens e máquinas, equipamentos ou instrumentos classificados no ativo imobilizado objetivando comprovar suas alegações (fls. 907/1473).

A DRF de origem atendeu o solicitado na Resolução e por meio de Informação Fiscal esclareceu (fls. 1474/1477):

Em estrita obediência a determinação constante da Resolução retro mencionada (Resolução nº 3801000.342 – 1ª turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), procedeu-se a regular intimação da requerente e a recepção do que foi apresentado. Assim, as informações ora apresentadas constituem mero relatório de conclusão da diligência estando assentada, apenas, no que contem os documentos digitais encaminhados pela requerente, sem que tenha ocorrido o confronto ou cotejamento com os documentos originais constituídos por: notas fiscais, recibos, livros e documentos contábeis ou qualquer outro comprovante que pudesse dar suporte as informações registradas pela requerente. Também não foram solicitadas notas fiscais, por amostragem, para confronto ou conferência com os dados registrados.

A contribuinte apresentou esclarecimentos e tabelas com valores, além de registro fotográfico de embalagens e máquinas, equipamentos ou instrumentos classificados no ativo imobilizado objetivando comprovar suas alegações. Em síntese foram apresentados os documentos a seguir sintetizados:

ASSUNTO	ITEM da intimação	ARQUIVO .PDF	Vlr Sub-total-R\$	VALOR-R\$
Embalagens de apresentação	1.1	Item 1.1		2.352.472,15
Peças e mats.reposição	1.2	1.2 a)Peças e materiais de rep..	203.872,22	
		1.2 b)Demais peças e mats.rep	47.248,77	

		1.2 c) Peças e mats.rep.cuja função...	82.438,99	333.559,98
Serviços	1.3	1.3 a) Serv.util.c/insumo.....	372.029,95	
		1.3 b) Notas Fiscais Aquis.Insumo...	6.620,00	
		1.3 c) Demais serviços	9.136,70	
		1.3 d) Serv.cuja função não foi ident..	86.944,17	474.730,82
Despesas Armazenagem e Fretes	1.4	1.4 a) Venda Prod.acabado	2.112.601,38	
		1.4 b) Venda Prod.Agrop.	8.350,83	
		1.4 c) Venda Locais presumidos	1.512.220,93	
		1.4 d) Transferências CD	244.466,00	
		1.4 e) Transferência prod.acabado	7.993,20	
		1.4 f) Transferência prod.agrop.p/revenda	9.602,25	
		1.4 g) Compra de Insumos	3.379.091,15	
		1.4 h) Compra uso e consumo	4.737,47	
		1.4 i) Transferência PC	2.092.599,20	
		1.4 j) Transferência PC-PC	28.603,22	
		1.4 k) Consignação	145.811,70	
		1.4 l) Compra prod.Agrop.p/revenda	72.466,83	
		1.4 m) Compra Imobilizado	36.501,94	
		1.4 n) Devolução de Vendas	3.232,00	
		1.4 o) Remessa Armazenagem	12.990,00	
		1.4 p) Retorno Armazenagem	8.659,80	
		1.4 q) Remessa Análise	3.530,14	
		1.4 r) Retorno Análise	2.367,95	
		1.4 s) Remessa conserto	671,78	
		1.4 t) Retorno conserto	1.552,90	
		1.4 u) Diversos	41.014,30	9.729.064,97
Encargos de depreciação	1.5	Item 1.5		50.277,10

1.1 Embalagens de apresentação – Embalagens de transporte

Pelos documentos fotográficos juntados, na hipótese de haver perfeita coincidência entre a descrição constante das planilhas com o que deve estar contido no corpo das respectivas notas fiscais – a contribuinte não juntou nenhuma nota fiscal neste sentido, as embalagens relativas aos itens 1 a 16 tem características de serem classificadas como Embalagens de apresentação por agregar valor comercial ao produto através de sua apresentação objetivando valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Em alguns casos, em verdade, a embalagem faz parte do próprio produto, eis que não é possível vender leite ou iogurte, sem a respectiva embalagem, uma vez que estes produtos encontram-se em estado líquido. Neste sentido, portanto, as embalagens nestas condições somariam o montante de R\$ 2.031.959,94 – arquivo digital “item 1.1.pdf Adobe Reader”.

Todavia, deve-se descontar desta importância o valor de R\$ 15.742,58, uma vez que, aparentemente, por erro de grafia, teriam contado em duplicidade as notas fiscais nº 2236 e 5227, respectivamente, nos valores de R\$ 1.919,35, 2.033,94, 1.919,35, 3.838,70, 1.027,13, 534,11 e 4.470,00, respectivamente, conforme se vê abaixo.

(...)

Diferentemente, as embalagens relacionadas nos itens 17 a 33 do arquivo digital “item 1.1.pdf Adobe Reader” apresentariam características de embalagens de transporte por não manter contato direto com o produto. Mera caixa para acondicionamento, para fins de transporte. De modo algum se podem classificar as embalagens nestas condições (itens 17 a 33) com as embalagens de apresentação, ainda que tragam informações sobre os produtos ou marca, uma vez que sua função principal não é valorizar os produtos que contêm, mas de servir como caixas ou engradados que transportam quantidades daquele produto, constituído pela matéria em si e pelo invólucro que a contém.

Por óbvio, as garrafas que contêm o “iogurte” não se enquadram na mesma categoria do engradado em que são transportadas.

Não nos é possível ignorar, portanto, a dessemelhança entre a embalagem do produto, em sentido estrito, e os invólucros maiores, destinados a conter unidades daquele produto em seu acondicionamento para armazenamento e transporte. Estes não integram o produto, e não devem integrar a base de cálculo do crédito das indigitadas contribuições sociais.

Outrossim, pode-se dizer que a embalagem de apresentação é aquela com a qual o produto se apresenta ao usuário no ponto de venda, ou seja, é a embalagem tida como elemento importante na decisão de compra do produto que estará junto com outros nas prateleiras, o que não é o caso das embalagens a que se referem os itens 17 a 33, como se disse.

Ressalta-se, ainda, que, de acordo com o art. 6º, §2º, do Decreto nº 4.544/2002, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502, de 1964, não é considerada embalagem de apresentação aquela em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam apenas às exigências técnicas ou outras constantes de leis ou atos administrativos.

Tem-se, portanto, que o conceito de insumo abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

No caso do creme de leite (item 17) a caixa de papelão comporta até 20 unidades de 300 grs.cada ou 30 unidades de 400 grs. cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do creme de leite (item 18) a caixa de papelão comporta até 20 unidades de pote de 200 grs.cada ou 20 unidades de pote de 350 grs. cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do doce de leite (item 19) a caixa de papelão comporta até 20 unidades de pote de 400 grs.cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do doce de leite (item 20) a caixa de papelão comporta até 12 unidades de pote de 900 grs. cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do doce de leite (item 21) a caixa de papelão comporta até 12 unidades de pote de 1000 grs.cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do iogurte (item 22) a caixa de papelão comporta até 16 unidades de bandejas de iogurte, sendo que cada bandeja contém 6 unidades do produto. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do iogurte (item 23) a caixa de papelão comporta até 24 unidades de iogurte de 200 ml cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso de manteiga (item 24) a caixa de papelão comporta até 24 unidades de potes de manteiga com e sem sal, de 200 ml cada. A sua função, no dizer da própria reclamante,

constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso de manteiga (item 25) a caixa de papelão comporta diversos blocos de manteiga de 5 Kgs. com e sem sal, de 200 ml cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso de manteiga (item 26) a caixa de papelão comporta diversos blocos de manteiga de 20 Kgs. com e sem sal, de 200 ml cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do queijo fatiado (item 27) a caixa de papelão comporta até 60 unidades de queijo fatiado de 150 grs cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do queijo (item 28) a caixa de papelão comporta até 08 unidades de peças de 2 Kgs cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do queijo (item 29) a caixa de papelão comporta até 06 unidades de peças de 3 Kgs cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

No caso do requeijão (item 30) a caixa de papelão comporta até 24 unidades de copos de 200 grs.ou 50 unidades de copos de 200 grs cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “proteger contra o impacto e sujeiras externas, facilitando o transporte (grifei) e estocagem e expressar as informações de endereço, SIF e código de barras.”

Em relação a fita adesiva transparente (item 31) de 48 mm x 100 mts. é utilizada para fechar as caixas de papelão de iogurtes, cremes de leite, doce de leite, bebidas lácteas, requeijão, manteiga e queijos relativas as embalagens de transporte. Ao se agregar as embalagens de transporte passam a ter a mesma natureza desta, não se constituindo em insumo.

Em relação ao filme do tipo “Strech” (item 32) utilizado para envolver (embalar) o pallet contendo 90 caixas de leite longa vida de 1 litro cada. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “envolver e prender as caixas no “pallet” para facilitar o transporte (grifei) e proteger contra poeira e sujeiras.” Ao se agregar o filme aos “pallets” que não se constituem em embalagens de apresentação ou transporte, são utilizados, apenas, para o transporte da mercadoria, não se constituindo em insumo.

Em relação aos “pallets” de madeira (item 33) utilizado apenas para facilitar o transporte dos produtos vendidos. A sua função, no dizer da própria reclamante, constitui em “acondicionar as caixas de papelão de modo que facilite o armazenamento, transporte (grifei) e comercialização dos produtos leite UHT, doce de leite, iogurte, creme de leite e manteiga.”

Ora, os “pallets” não se constituem em embalagens de apresentação ou transporte, são meros acessórios objetivando maior fluxo e rapidez no transporte, não se constituindo em insumo.

A seguir são anexadas varias fotos em relação às embalagens que devem ser classificadas como de transporte.

(...)

1.2 Material de reposição – peças em geral.

Na relação de peças e materiais de reposição (arquivo “item 1.2 aPeças.. 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.

Estão nesta situação os bens relacionados a seguir:

(...)

Na relação de peças e materiais de reposição (arquivo “item 1.2 b Demais peças e mats.reposição.pdf”) que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, aparentemente teriam sido considerados como insumos gastos com equipamentos utilizados na iluminação interna e externa, material utilizado em cercas de proteção e gastos com material de construção que por sua natureza, exige-se, que sejam ativados, passando a compor o ativo imobilizado para futuras depreciações. Estão nesta situação os bens relacionados a seguir:

(...)

Na relação de peças e materiais de reposição (arquivo “item 1.2 c Peças e materiais rep...pdf”) que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, a contribuinte esclarece que não foi possível identificar a “função” de cada peça, ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar a utilização das peças ou bens. Nesta situação foram apontados bens no montante de R\$ 82.438,99.

1.3 Serviços

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 c Demais serviços.pdf”) verifica-se que a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos “demais serviços” que não tem relação direta com o processo produtivo, a exemplo de: contratação de Motoboy, Provedor de internet, serviço de sistema de folha de pagamento, serviços hospitalares para tratamento de funcionário da indústria, etc, que a teor da legislação vigente não fazem jus ao crédito. Os serviços em questão montam a R\$ 9.136,70.

(...)

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionado diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 d Serviços cuja função não foi ident....pdf”) a contribuinte esclarece que não foi possível identificar a “função” de alguns serviços relacionados diretamente com o processo produtivo, ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e correlacionar o serviço com o processo produtivo. Neste situação foram apontados serviços no montante de R\$ 86.944,17.

1.4 Despesas de armazenagem e frete na operação de venda

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 e – Transferência prod.acabado.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete interno entre o estabelecimento fabril e o estabelecimento que efetuará a venda, o que não teria amparo na legislação de regência.

Com efeito, note-se que os dispêndios com fretes realizados por terceiros para transferência de produto acabado, entre unidades, apesar de serem considerados como custos de transporte e, por conseguinte, passíveis de dedução na apuração da base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), não se subsumem no conceito de insumos a que se referem as Leis nº 10627/2002 e 10833/2003, porquanto apenas aquilo que é consumido ou aplicado diretamente na fabricação ou produção dos bens da interessada pode ser considerado insumo, não alcançado os gastos efetuados após a conclusão da industrialização – etapa posterior.

De outro lado, cabe destacar que os custos e/ou despesas de transportes em exame não estão relacionados a fretes decorrentes de operação de venda, uma vez que a venda ainda é uma perspectiva, ela não se concretizou ainda (pode ser que ocorra ou não) nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Estão nesta situação os gastos no montante de R\$ 7.993,20.

(...)

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete como insumo (arquivo “Item 1.4 f – Transferência prod.agrop.p/revenda.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete interno entre o estabelecimento que adquiriu a mercadoria e o estabelecimento que efetuará a venda, o que não teria amparo na legislação de regência.

Ora, aqui se trata de bens adquiridos para revenda. Nesse caso, o frete referente à aquisição da mercadoria poderia ser somado ao valor da mercadoria. Todavia, no caso em questão, o frete diz respeito ao transporte de mercadorias em um período posterior à sua aquisição, em uma operação de movimentação de mercadorias interna da empresa. É, portanto, uma despesa que não pode ser englobada no custo dos bens. Neste sentido, a orientação emanada da Solução de Consulta nº 344, SRRF8ª/Disit de 05/10/2009. Estão nesta situação os gastos no montante de R\$ 9.602,25.

(...)

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 g – Compra de Insumos.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago na aquisição de insumos, todavia observa-se que nem todas as operações de aquisição estão correlacionadas, tendo sido sentida a ausência da indicação da Nota fiscal relativa a mercadoria transportada e a natureza da carga (De que se trata o transporte ? É insumo ?), ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar se aquele frete pode ser considerado um insumo. Nesta situação foram identificados os fretes na compra a seguir nominados:

(...)

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 h – Compra uso e consumo.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago na aquisição de outros bens, todavia observa-se que nem todas as operações de aquisição estão correlacionadas, uma vez que a descrição da natureza da carga afigura-se genérica ou ausente, a exemplo de: Outras cargas cfe. NF; diversos; produtos diversos, etc. Daí não se sabe de que se trata o transporte. É insumo ? Que tipo de insumo ?

Destarte, não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar se aqueles fretes podem ser considerados um insumo. Nesta situação foram identificados os fretes na compra no montante de R\$ 4.737,47.

(...)

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 k – Consignação.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago em operações de consignação dos produtos industrializados, todavia observa-se que nem todas as operações de aquisição estão correlacionadas, uma vez que resulta ausência ou falta de identificação da Nota fiscal relativa a mercadoria transportada, bem assim a falta de especificação do estabelecimento remetente da mercadoria (“Diversos produtores” ou “não informado”). Destarte, não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar a de que aquele frete pode ser considerado um insumo. Nesta situação foram identificados os fretes na compra no montante de R\$ 146.811,70.

(...)

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 m – Compra imobilizado.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o

crédito em relação ao frete que teria sido pago em operações de compra de bens integrantes do Ativo imobilizado, sem que acha previsão legal para tanto.

Havendo ocorrido a incorporação ao ativo imobilizado das edificações ou suas reformas, construções ou ampliações e das máquinas e equipamentos utilizados na produção, os fretes (serviço) devem ser agregados aos respectivos bens, uma vez que passam a integrar o seu custo, sendo passível o aproveitamento dos créditos, apenas, em relação aos bens que tenham relação com o produto em fabricação, melhor dizendo, que ele pertença à linha de produção, na forma de futuras depreciações. Neste sentido, não cabe o crédito sobre o montante de R\$ 36.501,94.

(...)

É o que tinha a informar.

Discordando da informação fiscal feita pela autoridade fiscal, a recorrente inicialmente pugna pela apreciação pela turma julgadora do conteúdo da mídia que se encontrada juntada ao processo nº 10925.000003/2013-06 sob pena de caracterizar cerceamento de defesa.

Pontua que a planilha elaborada pelos Auditores-Fiscais apresenta alguns dados incorretos e não demonstra alguns arquivos digitais que foram apresentados pela recorrente. Apresenta quadro discriminando os erros das autoridades fiscais.

Em relação às embalagens consideradas como sendo e transporte, as autoridades apresentam informações parciais e imprecisas. Afirmam que o valor das aquisições considerado pela Fiscalização (R\$ 2.031.959,94) está incorreto, eia que a soma das notas fiscais de aquisição das embalagens relativas aos itens 1 a 16 somam o montante de R\$ 2.051.826,83 (erro na soma). Defende que ao elaborar os quadros demonstrativos da notas fiscais em duplicidade a Fiscalização equivocou-se ao incluir a nota fiscal nº 5392, de 07/12/2005, no valor de R\$ 4.470,00, pede desconsideração.

Insiste que é de fundamental importância a análise individualizada de cada embalagem considerada como sendo de transporte, a fim de que se possa enquadrá-las ou não no conceito de insumo.

No que se refere ao item 1.2 “material de reposição – peças em geral”, a recorrente afirma que ficou comprovado através da diligência que as peças de reposição referidas no presente item são empregadas e consumidas em máquinas/equipamentos utilizadas na industrialização dos seus produtos e que a Autoridade Fiscal realizou análise tendo por base as informações apresentadas no processo nº 10925.002203/2009-17.

Ademais, a recorrente requer que caso prevaleça o entendimento de que tais serviços devem integrar o ativo imobilizado da empresa, seja reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos sobre o valor dos encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002.

Em relação ao item 1.3 – b) Demais Serviços também entende que faz jus ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins sobre os serviços relacionados neste item, por configurarem verdadeiro insumo do processo produtivo. Reconhece que no item 1.3 - c) Serviços cuja função não foi identificada que, de fato, não logrou comprovar seus vínculos à produção.

Em relação aos itens 1.4 – Despesas de armazenagem e frete na operação de venda, não concorda com a posição da fiscalização em relação aos itens 7 - e) transferência de produto acabado; f) transferência prod. Agrop para revenda; g) compra de insumos; h) compra de uso e consumo; k) consignação; m) compra imobilizado.

Por último requer que sejam sanadas as incorreções e omissões relevantes apontadas em relação a) combustíveis e lubrificante; b) amônia; c) encargos de depreciação; d) crédito presumido na aquisição do leite “in natura”.

Requer ainda que seu recurso seja julgado procedente e que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I - Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 28/03/2011 (fl.831) e protocolou Recurso Voluntário em 25/04/2011 (fl.722) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, destaca-se que a recorrente pugnou pela juntada da mídia (CD-Rom) acostada ao processo nº 10925.000003/2013-06, sob pena de se caracterizar cerceamento de defesa. Em consulta ao site Comprometido do Ministério da Fazenda, ressalta-se que ele não foi cadastrado no sistema e-processo, não foi nem encaminhado nem distribuído a esta relatora, portanto não se tem acesso ao aludido processo, de sorte que indefere-se a juntada da mídia. Ademais, o relator não tem competência para alterar a distribuição efetuada.

No caso dos autos, verifica-se que as provas e informações constantes no processo são suficientes à formação de convicção sobre as matérias litigadas, até porque a recorrente teve oportunidade através da Resolução proferida por esta turma, de novamente juntar aos autos todas as alegações e provas oportunas a provar o seu direito creditório, razão pela qual entendo desnecessária tal providência.

Assim, o julgamento será feito com as provas coligidas neste processo sem a mídia juntada em outro processo. Caso julgasse importante esta prova, a recorrente deveria providenciar uma cópia da mídia e juntá-la neste processo. Em regra, a produção de provas incumbe as partes e não ao julgador.

Requeru, ainda, o saneamento de erro material contido na decisão recorrida, o qual defere-se, devendo ser considerado o valor de R\$ 149.557,40 referente ao restabelecimento da glosa do item 3.2 para o mês de novembro/2005 e R\$ 3.333,33 referente ao restabelecimento da glosa sobre depreciação, item do quadro "Ajuste dos cálculos após o restabelecimento das glosas" para o mês de dezembro/2005.

II –Preliminar – tarifação das provas – ofensa à verdade real e a ampla defesa:

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A recorrente alega em sede de preliminar que a decisão de piso faz uma tarifação de provas ao desconsiderar os documentos carreados nos autos que, no seu entendimento, comprovam a existência do direito creditório da Recorrente, ofendendo assim os princípios da verdade real e da ampla defesa.

Afirma também que a referida circunstância se depreende da seguinte passagem da decisão de piso:

(...) a contribuinte se limita a apresentar listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e/ou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.

Apresenta ainda os argumentos de que a ampla defesa tem o condão de permitir a alegação de tudo o que for útil à defesa e que o princípio da verdade real recomenda a análise dos elementos de prova com vistas à realidade dos fatos.

Improcedente as alegações da recorrente. Pelo que consta da decisão recorrida, a análise das provas foi realizada e explicitada no voto de forma clara e precisa. Ressalte-se que preambularmente a autoridade julgadora apresenta corretamente diversos conceitos diretamente relacionados ao ônus da prova e que foram adotados ao longo do processo para fins de aferição do direito pleiteado. Destaco aqui o ponto diretamente relacionado com a demanda nos quais, em sede de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, os elementos de prova apresentados pela contribuinte/pleiteante devem atestar de forma inequívoca a origem e a natureza do direito creditório. Sobre o trecho do voto acima reproduzido, no qual o julgador afirma que as “listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos” não possuem vinculação com os bens e serviços considerados como insumos pela contribuinte, não pode ser extraído da decisão de forma isolada para invocar a ofensa de princípios.

A propósito, com relação ao frete na operação de venda, o julgador *a quo* motivou sua convicção de forma clara e precisa com base nas provas apresentadas na manifestação de inconformidade, oportuna a transcrição do trecho do voto condutor:

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 Lactínios Tirol, referente a 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.

Perfeitamente fundamentada a decisão, como bem colocado, só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, de forma clara e individualizada, a natureza da operação que o originou e, por óbvio, comprove a ocorrência desta.

O fato de a recorrente não concordar com a tese não significa que houve cerceamento de defesa.

Destaque-se, que a autoridade julgadora possui liberdade para formar sua convicção com base na análise as provas apresentadas, nos termos do art. 29 do Decreto no 70.235/72, *in verbis*:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Registre-se, ainda, que as hipóteses de nulidade estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se referem a "*atos e termos lavrados por pessoa incompetente*" e "*despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*", circunstâncias que não se configuram no presente caso. Não há, portanto, que se acatar a pretensão de nulidade do ato.

Diante do exposto, considerando que a decisão de piso enfrentou as alegações da recorrente, analisando os elementos probatórios juntados (e que serão novamente enfrentados nesta segunda instância de julgamento em respeito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal) e formando sua convicção em cada caso, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

III – Mérito:

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

Linha 2 – Bens utilizados como insumos: embalagem de apresentação, embalagem de transporte, materiais de reposição (peças e, geral), produto de conservação e limpeza;

Linha 3 – Serviços utilizados como insumos;

Linha 07 - Despesas de armazenagem e frete na operação de venda;

Linha 09 – Encargos de depreciação – bens do ativo imobilizado

Linha 13 – Outras operações com direito a crédito.

Antes de adentrarmos na análise de cada um dos itens glosados, mister se faz tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

Do conceito de insumos:

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Cumpram-se mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência,

caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

Ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Excertos do parecer:

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto **do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais

autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância substanciados na decisão judicial.

Adotando essa linha de raciocínio, a jurisprudência majoritária do CARF tem delineado a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Diante deste cenário, passa-se a análise de cada item glosado pela fiscalização.

Da análise das glosas***1. Bens utilizados como insumos******1.1 Embalagens de apresentação – Embalagens de transporte:***

Esta controvérsia tem por objeto o direito da contribuinte de descontar créditos da contribuição em relação às aquisições de embalagens apresentadas como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira, entre outros, utilizados no acondicionamento do produto e para transporte das mercadorias.

A propósito, assim se manifestou a autoridade fiscal encarregada da diligência fiscal:

Pelos documentos fotográficos juntados, na hipótese de haver perfeita coincidência entre a descrição constante das planilhas com o que deve estar contido no corpo das respectivas notas fiscais – a contribuinte não juntou nenhuma nota fiscal neste sentido, as embalagens relativas aos itens 1 a 16 tem características de serem classificadas como Embalagens de apresentação por agregar valor comercial ao produto através de sua apresentação objetivando valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Em alguns casos, em verdade, a embalagem faz parte do próprio produto, eis que não é possível vender leite ou iogurte, sem a respectiva embalagem, uma vez que estes produtos encontram-se em estado líquido. Neste sentido, portanto, as embalagens nestas condições somariam o montante de R\$ 2.031.959,94 – arquivo digital “item 1.1.pdf Adobe Reader”.

Todavia, deve-se descontar desta importância o valor de R\$ 15.742,58, uma vez que, aparentemente, por erro de grafia, teriam contado em duplicidade as notas fiscais nº 2236 e 5227, respectivamente, nos valores de R\$ 1.919,35, 2.033,94, 1.919,35, 3.838,70, 1.027,13, 534,11 e 4.470,00, respectivamente, conforme se vê abaixo.

(...)

Diferentemente, as embalagens relacionadas nos itens 17 a 33 do arquivo digital “item 1.1.pdf Adobe Reader” apresentariam características de embalagens de transporte por não manter contato direto com o produto. Meras caixas para acondicionamento, para

fins de transporte. De modo algum se podem classificar as embalagens nestas condições (itens 17 a 33) com as embalagens de apresentação, ainda que tragam informações sobre os produtos ou marca, uma vez que sua função principal não é valorizar os produtos que contêm, mas de servir como caixas ou engradados que transportam quantidades daquele produto, constituído pela matéria em si e pelo invólucro que a contém. Por óbvio, as garrafas que contêm o “iogurte” não se enquadram na mesma categoria do engradado em que são transportadas.

Não nos é possível ignorar, portanto, a dessemelhança entre a embalagem do produto, em sentido estrito, e os invólucros maiores, destinados a conter unidades daquele produto em seu acondicionamento para armazenamento e transporte. Estes não integram o produto, e não devem integrar a base de cálculo do crédito das indigitadas contribuições sociais.

Outrossim, pode-se dizer que a embalagem de apresentação é aquela com a qual o produto se apresenta ao usuário no ponto de venda, ou seja, é a embalagem tida como elemento importante na decisão de compra do produto que estará junto com outros nas prateleiras, o que não é o caso das embalagens a que se referem os itens 17 a 33, como se disse.

Ressalta-se, ainda, que, de acordo com o art. 6º, §2º, do Decreto nº 4.544/2002, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502, de 1964, não é considerada embalagem de apresentação aquela em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam apenas às exigências técnicas ou outras constantes de leis ou atos administrativos.

Tem-se, portanto, que o conceito de insumo abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

(...)

Nesse ponto, o agente fiscal, concluiu que somente que as embalagens relativas aos itens 1 a 16, por serem classificadas como embalagens de acondicionamento de produtos geram direito à crédito, ao contrário itens 17 a 33, como caixas, engradados e pallets, utilizados para armazenamento e transporte daqueles produtos, por serem meros acessórios objetivando maior fluxo e rapidez no transporte, não podem ser consideradas insumos porque não foram aplicadas diretamente na atividade fabril.

Entendo que no presente caso todas as glosas devem ser revertidas, inclusive as relacionadas nos itens 17 e 33. Vejamos.

Nesse ponto, cumpre esclarecer que a recorrente é pessoa jurídica e tem como atividade econômica a industrialização de produtos lácteos e em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, como a Agência Nacional de Vigilância Sanitária ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde (fls. 1103 e ss)

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

No que concerne às embalagens utilizadas para acondicionamento e transporte no processo produtivo da recorrente, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para conservação do produto final a ser comercializado, há de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

A exemplo o filme plástico e a caixa de papelão são imprescindíveis à conservação da integridade e qualidade do produto para consumo humano fabricados pela recorrente. Passa, sem sombra de dúvida, por qualquer teste que adote o critério de "essencialidade ou relevância" estabelecido pela citada decisão do STJ.

Ainda, levando em consideração a peculiaridade da atividade econômica, tem-se que os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microrganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos "pallets" na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.

Há, ainda, de se examinar a caracterização dos materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" – como insumos passíveis de gerar crédito de Cofins, face ao tamanho reduzido das embalagens.

Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que as mercadorias para serem devidamente armazenadas e transportadas após a produção, até chegarem ao consumidor final, exigem a utilização do plástico de coberto e do filme plástico do tipo "stretch", é nítida a relação de pertinência, relevância e essencialidade com o processo produtivo, sendo imprescindível o seu reconhecimento como insumo.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais debateu a matéria no Acórdão 9303-006.068, decidiu pela possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com material de embalagem, "pallets" de madeira, plástico de coberto, filme plástico do tipo "stretch", processo de "palletização", em suma material de embalagem, acondicionamento para o transporte dos produtos finais para a venda, pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, devem ser considerados como insumos. Oportuna a transcrição da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da

receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte - plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" - são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens. (Acórdão nº 9303-006.068 – 3ª Turma, Processo nº 11020.001798/2010-75, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 12 de dezembro de 2017).

A matéria trazida à discussão não é nova e já foi alvo de julgamento perante a Câmara Superior, Acórdão nº 9303-008.756 (processo nº 10925.002191/2009-12), de relatoria do i. julgador Jorge Olmiro Lock Freire, envolvendo o mesmo contribuinte, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

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

Tem-se que o processo produtivo não se encerra com a industrialização e mesmo que após a produção do produto em si, os produtos precisam ser embalados e armazenados de acordo com as exigências sanitárias, por se tratar de produto para alimentação humana. Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens classificadas como de apresentação nos termos da diligência fiscal, bem como as embalagens de transporte.

1.2 Material de reposição – peças em geral:

A Resolução que deferiu a diligência requereu que fosse discriminado quais dessas partes e peças são empregadas em manutenção da produção e quais se referem a máquinas e equipamentos que não se encontram na produção da empresa.

A diligência concluiu que parte dos valores glosados se referia à manutenção de máquinas e equipamentos, no entanto, aparentemente, por sua 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.

Sobre essa matéria, a autoridade fiscal incumbida da diligência assim relatou:

1.2 Material de reposição – peças em geral.

Na relação de peças e materiais de reposição (**arquivo “item 1.2 a Peças. 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. Estão nesta situação os bens relacionados a seguir:

PERÍODO	FORNECEDOR	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO MERC.	FUNÇÃO	VALOR-R\$
out/05	Fiedler Aut.Indl.Ltda	104637	Valculo Hidr	Disp.comando sistema hidráulico em maqs.	1.936,60
out/05	Prod.Química Indl.Lt	15251	Bomba Água	Maq.util.bombeamento produ ou água	3.100,00
out/05	Maqdima Fe.Equip.	36538	Bomba Água	Maq.util.bombeamento produ ou água	350,00
out/05	bomblinox Ind.Com.Ltda	2295	Bomba Cenrifuga Inox	Maq.util.bombeamento produ ou água	970,00
out/05	Mio Met.Fabr.Manut.	473	Chapa Aço Inox	Material p/construção mecanica	4.020,00
out/05	Tetra Pak Ltda.	575141	Indutor	Peça manut.maq.envase	2.602,38
out/05	Tetra Pak Ltda.	575141	Motoredutor	Peça manut.maq.envase	2.417,17
out/05	Tetra Pak Ltda.	576042	Diafragma	Peça revisão comp.pneumáticos	934,32
out/05	Tetra Pak Ltda.	575057	Diafragma	Peça revisão comp.pneumáticos	1.291,06
out/05	Tetra Pak Ltda.	575042	Diafragma	Peça revisão comp.pneumáticos	1.291,06
out/05	Artepaços P.e B.Ind.	2099	Válvula	Peça util.bloqueio linha de ar	2.238,00
out/05	Tetra Pak Ltda.	575057	Reservatório gases	Peça util.manut.preventiva maq.envase	1.046,90
out/05	Tetra Pak Ltda.	575057	Rolo de pressão	Peça util.manut.preventiva maq.envase	553,53
out/05	Tetra Pak Ltda.	575141	suporte Borracha	Peça util.manut.preventiva maq.envase	2.107,48
out/05	JM Ref.Ltda.	353	Rolamento esferas	Peça util.manut.maquinas e motores	5.050,00
				Total mês.....R\$	29.908,50
nov/05	Sancasul Ref.Ind.Com.Lt	15213	Manometro DN 2 pol.	Disp.medição util.cir.refrigeração	2.059,98
nov/05	Sancasul Ref.Ind.Com.Lt	15213	Manometro DN 2 pol.	Disp.medição util.cir.refrigeração	2.059,98
nov/05	Distr.Prod.Ele.Bandeirantes	637	Inversor	Equip.contr.util.motores eletricos	647,10
nov/05	Distr.Prod.Ele.Bandeirantes	637	Inversor	Equip.contr.util.motores eletricos	647,10
nov/05	Smar Equip.Indls.Ita	70656	Transmissor	Instrumento med.silos leite	3.201,00
nov/05	Automatic	37743	Bomba 60 HZ	Maq.util.bombeamento produ ou água	411,25
nov/05	Engelmaq Ltda.	658	Bomba Água	Maq.util.bombeamento produ ou água	1.719,00
nov/05	Nadir Figueiredo Ind.com	397592	Chapa Aço Inox	Material p/construção mecanica	1.547,21
nov/05	Gemu Ind Prod.Plást	55758	Diafragma	Peça revisão comp.pneumáticos	2.634,24
nov/05	Steelinox Com.Sanitárias	62	Válvula	Peça util.bloqueio linha de ar	1.095,00
nov/05	Balanças Cresgal	959	Kit elétrico	Peças util.manut.prev.cor.balança rod.	4.661,00
nov/05	Balanças Cresgal	959	Kit elétrico	Peças util.manut.prev.cor.balança rod.	4.661,00
				Total mês.....R\$	25.343,86
dez/05	Fiedler Aut.Indl.Ltda	106750	Cilindro	Equipamento p/mov.pneumáticos	1.175,70
dez/05	Fiedler Aut.Indl.Ltda	106933	Cilindro	Equipamento p/mov.pneumáticos	526,00
dez/05	Quimilabor Com.Prod.	1671	Autoclave vertical	Equipamento util.setor microbiologia	3.199,50
dez/05	Natural Poços Artesianos	1466	Motobomba	Equipamento util.bombeamento água poço	3.050,00
dez/05	Ind.Com.Bombas Hid.Andrers	6140	Bomba Vaco Bexerro	Maq.utilizada equip.concentração prod.	692,00
dez/05	Tetra Pak Ltda.	584225	Indutor	Peça manut.maq.envase	2.602,38
dez/05	Tetra Pak Ltda.	585185	Rolo	Peça util.manut.preventiva maq.envase	3.706,54
dez/05	Mundial Dist.Auto Peças	4259	Filtro	Peça util.maq.motores automotivos	3.324,50
dez/05	Ferraments gerias	63652	Rolamento esferas	Peça util.manut.maquinas e motores	1.579,93
dez/05	Westfalia Sep.Brasil	47484	Rolamento esferas	Peça util.manut.maquinas e motores	2.293,17
dez/05	Tetra Pak Ltda.	582114		Pelas maq.envase	4.200,74
				Total mês.....R\$	26.350,46

Na relação de peças e materiais de reposição (**arquivo “item 1.2 b – Demais peças e mats.reposição.pdf”**) que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, aparentemente teriam sido considerados como insumos gastos com equipamentos utilizados na iluminação interna e externa, material utilizado em cercas de proteção e gastos com material de construção que por sua natureza, exige-se, que sejam

ativados, passando a compor o ativo imobilizado para futuras depreciações. Estão nesta situação os bens relacionados a seguir:

PERÍODO	FORNECEDOR	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO MERC.	FUNÇÃO	VALOR-R\$
out/05	Cial. Eletr. S. Pedro Lt	25089	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	545,50
out/05		2762	Ferro	material p/constr.civil	40,00
out/05	Cial Girardi Ltd	7497	Ferro	material p/constr.civil	128,50
out/05	Perfiço Cial.Ferro e Aço	144989	Ferro	material p/constr.civil	144,00
out/05	David Frigeri & Filhos Lt	275	Ferro	material p/constr.civil	145,04
out/05	Otoni Mats.de Constr.	412	Ferro	material p/constr.civil	210,00
out/05	Otoni Mats.de Constr.	412	Ferro	material p/constr.civil	660,00
out/05	Tirol Mats.contr.Ltda	5971	Tela poliester 25 micras	Material util. cercas de proteção	36,80
					1.909,84
nov/05	Distr.Pr.Ele.Bandeirantes	638	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	2.076,00
nov/05	Distr.Pr.Ele.Bandeirantes	638	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	2.076,00
nov/05	Distr.Pr.Ele.Bandeirantes	634	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	12.903,00
nov/05	Distr.Pr.Ele.Bandeirantes	634	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	12.903,00
nov/05	Joaçaba Aço e Ferro	82099	Ferro	material p/constr.civil	484,27
nov/05	Luiz Carlos Costa ME	453	Ferro	material p/constr.civil	910,00
nov/05	Cial Girardi Ltd	7686	Ferro	material p/constr.civil	112,00
nov/05	Cial Girardi Ltd	7686	Ferro	material p/constr.civil	126,00
nov/05	Cial Girardi Ltd	7684	Ferro	material p/constr.civil	168,00
nov/05	Cial Girardi Ltd	7684	Ferro	material p/constr.civil	200,00
nov/05	David Frigeri & Filhos Lt	312	Tela	Material util. cercas de proteção	93,45
nov/05	Marcenaria CR Ltda	605	Tela	Material util. cercas de proteção	652,00
nov/05	Jose antonio Santin	2882	Tela	Material util. cercas de proteção	1.941,50
nov/05	Hexis Cientifica Ltda.	299719	Tela de arame disco	Material util. cercas de proteção	4,50
nov/05	FSL Ferr.	281	Tela poliester 25 micras	Material util. cercas de proteção	280,00
					34.929,72
dez/05	Distr.Pr.Ele.Bandeirantes	644	Luminária	Equip.to. util. iluminação int.e ext.	4.631,00
dez/05	Cial Girardi Ltd	7878	Ferro	material p/constr.civil	35,40
dez/05	Cial Girardi Ltd	7878	Ferro	material p/constr.civil	135,00
dez/05	Cial Girardi Ltd	7877	Ferro	material p/constr.civil	168,00
dez/05	Fermatec	1045	Ferro	material p/constr.civil	5,30
dez/05	Cial Girardi Ltd	7877	Tela poliester 25 micras	Material util. cercas de proteção	22,50
					4.997,20

Na relação de peças e materiais de reposição (**arquivo “item 1.2 c Peças e materiais rep.pdf”**) que teriam sido aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos, a contribuinte esclarece que não foi possível identificar a “função” de cada peça, ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar a utilização das peças ou bens. Nesta situação foram apontados bens no montante de R\$ 82.438,99.

Com relação as peças e materiais de reposição contida no arquivo 1.2 a 1.2 b. Nesse ponto, a requerente reconheceu que realmente houve um equívoco no aproveitamento dos créditos. No entanto entende fazer jus aos créditos resultante dos encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

Relativamente a possibilidade de reconhecimentos do direito ao aproveitamento dos créditos na forma solicitada, o artigo 346 do Decreto nº 3.000/1999, que regula a ativação dos bens ao imobilizado assim 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. Este entendimento possui fundamento em diversos precedentes deste Conselho, assim como em algumas Soluções de Consulta, como a SCI n.º 355/17 e Cosit 133/18.

Ressalte-se que, nessa hipótese, mesmo que permitido, o creditamento não seria decorrência imediata da aquisição de bens e serviços de manutenção, mas da contabilização de cotas de depreciação do ativo que fora objeto de manutenção, salvo as exceções expressamente previstas, como ocorre no art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.

Sem embargo, nos itens analisados questionou-se apenas acerca da aquisição de bens e serviços, sendo indevido, neste ponto, estudo acerca das regras de creditamento em relação à depreciação de ativos. Além do mais, há a necessidade de prova se já houve ou não aproveitamento em outra rubrica.

De outro giro, como dito acima, a recorrente admite que na relação de peças e materiais de reposição (arquivo “item 1.2 c Peças e materiais rep.pdf”), de fato, não logrou comprovar seus vínculos à produção. Assim, mantém-se a glosa indicada na diligência fiscal no valor de R\$ 82.438,99.

Nesses termos, forçoso concluir que incabível o desconto de crédito em relação de peças e materiais de reposição citados com fundamento no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

1.3 Aquisições de produtos de conservação e limpeza:

Nesse item defende a recorrente que para a consecução de suas atividades, adquire produtos destinados à conservação e limpeza (ácido nítrico, soda líquida, detergente, etc.) de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Afirma que “o uso dos produtos de conservação e limpeza é essencial à atividade da contribuinte que produz alimentos derivados de leite. A higiene e a sanidade de seus produtos é indispensável e faz parte de todo o processo da sua cadeia produtiva, altamente fiscalizada e recomendada pelos órgãos credenciais a zelar pela saúde pública”. Cita a Solução de Consulta DISIT 08 nº 13, de janeiro de 2010.

Os produtos adquiridos pela Recorrente destinam-se à:

PRODUTO	APLICAÇÃO
ACIDO NÍTRICO	Utilizado na limpeza de carretas, silos e tanques.
ACIDO NÍTRICO 50%	Utilizado na limpeza de carretas, silos e tanques.
ACIDO NÍTRICO 53% BE - A GRANEL	Utilizado na limpeza de carretas, silos e tanques.
DICOLUBE TPB	Detergente lubrificante para esteiras utilizadas na produção do Leite UHT.
SODA LÍQUIDA	Utilizado na limpeza de carretas, silos e tanques.

PRODUTO	APLICAÇÃO
SODA LÍQUIDA 50% A GRANEL	Utilizado na limpeza de carretas, silos e tanques.

A Fiscalização, amparando-se no conceito restritivo de insumos e na ausência de previsão expressa, glosou os créditos decorrentes da aquisição de tais produtos, entendimento esse ratificado pela DRJ. A propósito, assim se manifestou a autoridade administrativa na informação fiscal, (item 2.2.2 – e) do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal):

(...) Itens como **Material de Segurança** e de **Conservação e Limpeza**, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária, **não tem previsão legal para o creditamento na aquisição.**(grifo original)

Oportuno registrar que sobre esse item não foi objeto de Diligência Fiscal.

Consoante já afirmado, a contribuinte produz alimentos derivados do leite, sendo que o uso dos produtos de conservação e limpeza é essencial à atividade. A higiene e a sanidade de seus produtos é indispensável e faz parte de todo o processo da sua cadeia produtiva, altamente fiscalizada e regulamentada pelos órgãos oficiais credenciados a zelar pela saúde pública.

Os relatórios de comprovantes de avaliação de rótulos do Serviço de Inspeção Federal - SIF do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA, juntados às fls. 1103 e ss, indicam a exigência do referido órgão quanto aos controles de higiene operacional, como higiene externa de caminhões e interna de tanques.

A contribuinte faz menção ainda a Solução de Consulta DISIT 08 nº 13, de janeiro de 2010, a qual lhe garante o direito ao crédito da contribuição sobre a aquisição dos produtos indicados na planilha.

Extrai-se da mencionada consulta o seguinte trecho:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EMENTA: COFINS REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.

(...)

No que toca aos **"produtos utilizados na limpeza", a possibilidade de apuração de créditos se limita aos dispêndios relativos àqueles produtos de aplicação necessária no curso do próprio processo produtivo**, ou seja, não enseja apuração de créditos dispêndios com produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo. (grifou-se)

Neste sentido, cita-se um trecho da 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, oportuna a transcrição:

(...)

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.

(...)

Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre aquisição de produtos de conservação e limpeza, na base de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa.

2.Do direito descontar créditos em relação aos serviços gerais utilizados como insumos:

Em relação ao “serviços gerais” relata a Autoridade Fiscal, que os valores informados na “Linha 03 – Serviços utilizados como insumos”, constantes do Anexo III (fl. 380), foram excluídos em razão de a contribuinte não ter apresentado a memória de cálculo solicitado por meio de intimação fiscal; bem como não foi informado o CNPJ do fornecedor, a descrição ou nome comercial do serviço, restando impossível determinar o enquadramento ou não dos serviços como insumos (fl.334).

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos sobre os denominados “serviços gerais” caracterizados como insumos no valor de R\$ 526.729,35 (valor controverso). Sustenta que o erro no preenchimento do Dacon não pode inviabilizar o seu direito de descontar créditos.

Argumenta que os serviços de manutenção industrial, resfriamento de leite, análise laboratoriais, armazenagem, locação de equipamentos industriais e outros serviços prestados à recorrente correspondem a serviços essenciais ao seu 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 nº 2013 – 0038, 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 apresentou planilhas de fls. 984/10000, contendo os serviços utilizados no processo produtivo: **item 6 a)** serviços utilizados como insumos relacionados diretamente com o processo produtivo; **item 6 b)** uma planilha com os demais serviços; **item 6 c)** uma planilha com serviços cuja função não foi reconhecida; **item 6 d)** notas fiscais de aquisição de insumos, informadas equivocadamente como serviços.

Primeiramente, tem-se que a recorrente apresentou em cumprimento da diligência, planilhas que apresentaram um valor total de R\$ 519.800,49, valor este que difere em relação ao levantado pela Autoridade Fiscal em diligência R\$ R\$474.730,82, motivo pelo qual, no que tange a tal diferença não resta outra alternativa a não ser a manutenção da glosa em virtude da não apresentação de documentos comprobatórios, solicitados pela intimação fiscal.

Serviços	1.3	1.3 a) Serv.util.c/insumo.....	372.029,95	
		1.3 b) Notas Fiscais Aquis.Insumo...	6.620,00	
		1.3 c) Demais serviços	9.136,70	
		1.3 d) Serv.cuja função não foi ident..	86.944,17	474.730,82

O relatório fiscal resultado da diligência consignou o seguinte:

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (**arquivo “Item 1.3 c Demais serviços.pdf”**) verifica-se que a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos “demais serviços” que não tem relação direta com o processo produtivo, a exemplo de: contratação de Motoboy, Provedor de internet, serviço de sistema de folha de pagamento, serviços hospitalares para tratamento de funcionário da indústria, etc, que a teor da legislação vigente não fazem jus ao crédito. Os serviços em questão montam a R\$ 9.136,70.

IO	ENTRADA	CFOP	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO (constante da planilha enviada em resposta à intimação DAORT nº 15.768, de 21/10/2009)	FUNÇÃO DO SERVIÇO NO PROCESSO PRODUTIVO	VALOR TOTAL
05	31.10.2005	1.933		Motoboy	250,00
05	07.12.2005	1.933		Provedor de internet	17,90
05	26.12.2005	1.933		Serviço de manutenção da máquina de xerox	302,00
05	31.10.2005	1.933		Serviço de manutenção do sistema da folha de pagamento	172,90
05	07.12.2005	1.933		Serviço de manutenção do sistema da folha de pagamento	172,90
05	31.12.2005	1.933		Serviço de manutenção em computadores	1.583,00
05	25.10.2005	1.933		Serviço de manutenção no monitoramento de segurança da filial de Dois Vizinhos - PR	210,00
05	21.10.2005	1.933		Serviço de manutenção no monitoramento de segurança da filial de Dois Vizinhos - PR	362,00
05	31.12.2005	1.933		Serviço de manutenção no monitoramento de segurança da filial de Dois Vizinhos - PR	210,00
05	30.11.2005	1.933		Serviço de medicina do trabalho. Exames admissionais e demissionais dos colaboradores da indústria.	2.850,00
05	01.11.2005	1.933		Serviço de medicina do trabalho. Exames admissionais e demissionais dos colaboradores da indústria.	228,00
05	31.12.2005	1.933		Serviço de medicina do trabalho. Exames admissionais e demissionais dos colaboradores da indústria.	2.278,00
05	04.11.2005	1.933		Serviços hospitalares para tratamento de funcionário da indústria.	100,00
05	03.10.2005	1.933		Serviços hospitalares para tratamento funcionário da indústria (Alcides da Silva).	400,00
TOTAL 4º TRIMESTRE DE 2005					9.136,70

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionado diretamente com o processo produtivo (**arquivo “Item 1.3 d Serviços cuja função não foi ident.pdf”**) a contribuinte esclarece que não foi possível identificar a “função” de alguns serviços relacionados diretamente com o processo produtivo, ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e correlacionar o serviço com o processo produtivo. Neste situação foram apontados serviços no montante de R\$ 86.944,17.

Primeiramente, constata-se que a Autoridade Fiscal se equivocou ao informar “Item 1.2 c – Demais serviços.pdf”, quando, na realidade, deveria ter se referido ao arquivo denominado “**Item 6 – b) Demais Serviços.pdf**”.

Segundo a diligência fiscal, na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 c Demais serviços.pdf”) a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos alguns serviços que não têm relação direta com o processo produtivo, a exemplo de: contratação de Motoboy, Provedor de internet, serviço de sistema de folha de pagamento, serviços hospitalares para tratamento de funcionário da indústria, etc. Portanto, a teor da legislação vigente (art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não fazem jus ao crédito os itens contidos no arquivo “**Item 6 – b) Demais Serviços.pdf**”.

No que tange o “**Item 1.3 d Serviços cuja função não foi ident.pdf**”, que na verdade seria “**Item 6 – c) Serviços cuja função não foi identificada**” a recorrente admitiu que não foi possível identificar a “função” de alguns serviços relacionados diretamente com o

processo produtivo, ou seja, não logrou demonstrar e co-relacionar o serviço com o processo produtivo no montante de R\$ 86.944,17, portanto mantém-se a glosa, nesse ponto.

Em contrapartida, contata-se que o “**item 6 a) serviços utilizados como insumos relacionados diretamente com o processo produtivo**”, que os serviços contidos na referida planilha, podem ser considerados como insumos, nos termos do art.3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003, ensejadores de crédito, interpretado com base no critério da essencialidade ou relevância, consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, quais sejam: serviço de análises laboratoriais, serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite in natura, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanças da indústria.

Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito em relação aos serviços de análises laboratoriais, serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite in natura, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanças da indústria.

3. Do direito descontar créditos em relação aos serviços de fretes:

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 na aquisição de insumos e frete entre estabelecimentos (pontos de coleta do leite e a indústria) 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 ensinaria a manutenção da glosa.

A recorrente defende 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 recorrente apresentou tabelas com valores, segregando em planilhas distintas, de acordo com os tipos de operações realizadas.

O relatório final da diligência não abordou todos os fretes relacionados nas planilhas, contudo, salienta-se que, embora o relatório seja omissivo, algumas descrições são suficientes para formação de convicção quanto à possibilidade de creditamento.

Tem-se, 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 consumidos 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 o seguintes serviços (fretes):

- VENDA PROD. ACABADO: Frete na venda de produtos acabados (leite e derivados) e VENDA PROD. AGROP.: Frete na venda de produtos agropecuários (ração e farelo de trigo): por se tratarem de fretes sobre vendas, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

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

Sobre a possibilidade de se apropriar de crédito relativo aos serviços de frete na aquisição de tais insumos, cito o Acórdão nº 9303-008.755, da Câmara Superior, referente ao processo da mesma contribuinte, em períodos distintos, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

O serviço de frete na aquisição de matéria-prima, por si só, não é insumo da atividade de produção. A possibilidade de aproveitamento de crédito decorre de sua agregação ao custo da matéria-prima. Assim se a matéria-prima, insumo da atividade produtiva, gerar direito ao crédito da não-cumulatividade, o serviço de frete lhe acompanha, na mesma proporção do crédito gerado pelo próprio insumo.

Todavia, consta da informação que “na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 g – Compra de Insumos.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago na aquisição de insumos, todavia observa-se que nem todas as operações de aquisição estão co-relacionadas, tendo sido sentida a ausência da indicação da Nota fiscal relativa a mercadoria transportada e a natureza da carga (De que se trata o transporte ? É insumo ?), ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar se aquele frete pode ser considerado um insumo”. Nesta situação foram identificados os fretes na compra, totalizando R\$ 384.842,48.

Destarte, devem ser excluídos fretes vinculados à aquisição dos insumos 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, nos termos da diligência fiscal.

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

- REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE: Frete 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. Por se tratar de frete utilizado em manutenção de bens da produção, segundo informação da recorrente.

- REMESSA CONCERTO e RETORNO CONCERTO por se tratar de frete utilizado em manutenção de bens da produção, segundo informação da recorrente.

Porém, relativamente os serviços (fretes) relacionados abaixo, entendo que a glosa deve ser mantida:

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

- 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 dispõe 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 3302-002.464, proferido por esta Turma:

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.

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.”

Portanto, incabível o creditamento relativo a tais despesas.

Ainda, deve ser mantida a glosa em relação as despesas relacionadas abaixo:

- **COMPRA USO E CONSUMO:** Frete na compra de insumos (peças, etc.) classificados como de uso e consumo. Segundo a diligência fiscal esse fretes não restaram comprovados, portanto mantém-se a glosa.

- **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.

- **DEVOLUÇÃO DE VENDAS:** a informação prestada refere-se a fretes sobre devoluções de leite e queijos, e consistem em despesas operacionais, sem previsão legal para se efetuar o creditamento.

- **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.

- **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. Apesar de entender que tais despesas caracterizam insumos, devido as mesmas considerações tecidas para a compra de insumos.

A Autoridade Fiscal encarregada da diligência, teceu as seguintes informações:

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 k – Consignação.pdf) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago em operações de consignação dos produtos industrializados, todavia observa-se que nem todas as operações de aquisição estão correlacionadas, uma vez que resulta ausência ou falta de identificação da Nota fiscal relativa a mercadoria transportada, bem assim a falta de especificação do estabelecimento remetente da mercadoria (“Diversos produtores” ou “não informado”). Destarte, não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e identificar a de que aquele frete pode ser considerado um insumo. Nesta situação foram identificados os fretes na compra no montante de R\$ 146.811,70.

Assim, devem gerar créditos os fretes relativos VENDA PROD. ACABADO; COMPRA DE INSUMOS; TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC, REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE; e, REMESSA CONSERTO e RETORNO CONSERTO.

4. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

A recorrente sustenta o seu direito a manutenção dos créditos decorrentes de apropriação sobre os encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, VII, da Lei n. 10.833, de 2003. Como relatado, argumenta que os bens são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, bem como são diretamente utilizados no processo produtivo dos bens fabricados e destinados à venda.

Foram glosados valores referentes a encargos de depreciação/amortização sobre máquinas e equipamentos, por entender que não são utilizados na produção de bens destinados à venda. Nesse contexto e considerando as provas juntadas com a Manifestação de Inconformidade, a decisão de primeira instância admitiu o creditamento somente em relação a caldeira, vejamos:

No caso vertente, à luz das descrições dos bens e as respectivas fotos fornecidas pela contribuinte, (Doc. 13) e (Doc. 14), entendo que somente pode ser tido como envolvido diretamente com o processo produtivo o item descrito como Máquina: caldeira cuja destinação do bem consta como Usado para gerar energia para unidade de Chapecó com abastecimento de diesel.

O valor da depreciação do dito bem é de R\$ 3.333,33, nos meses de novembro e dezembro de 2005.

A resolução que determinou a diligência oportunizou que a interessada prestasse os devidos esclarecimentos de eventuais créditos a que tenha direito a esse título.

Nesse sentido, foi determinada diligência para que a interessada discriminar quais dessas máquinas/equipamentos de que trata o item 6 (Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado) estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, demonstrando a utilização (função) de cada uma.

Após a manifestação da recorrente não houve pronunciamento por parte do responsável sobre a diligência.

Contudo, analisando os documentos acostados aos autos em face da diligência solicitada, a recorrente juntou planilhas contendo a relação de bens do ativo imobilizado às fls. 1079/1101 (adquiridos após a data de 01/05/2004), com descrição individualizada dos bens e com indicação quanto a sua utilização (função) de cada bem no processo produtivo, suas respectivas imagens e os valores dos encargos de depreciação.

Verifica-se assistir razão à interessada quanto ao creditamento dos bens do ativo imobilizado listados abaixo, visto tratar-se de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda, conforme amplamente demonstrado nos documentos juntados em diligência:

1. MANUTENÇÃO COMPRESSORES PROP: YORK RS - 0403031/D2 NT:1064 YORK REFRIG. LTDA. Serviço de Instalação realizado nos compressores utilizados no conjunto do sistema para geração de frio para o processo de pasteurização do leite;
2. CONFIGURA ELET 24 BUT 220 V NT: 241681 HEXIS CIENTIFICA LTDA. - Equipamento utilizado diariamente para secagem e esterilização de frascarias, vidrarias e utensílios utilizados no Laboratório no processo de análise do leite e derivados;
3. CHAVE MOD. V-TORK C/POLIMENT. 2POL, CHCHAVE MOD. VTORK: SITROM LTDA - A Chave de Nível Vibratória V-Tork - é utilizada para manter o nível de água constante nos reservatórios de água para limpeza dos tanques, dos caminhões e dos silos;
4. UNIDADE CENTRAL PROC: CARTAO MEMORIA E OUTRAS PEÇAS NT:3684 SIEMES - Painel que comanda o homogeneizador através de um processo automatizado, controlado por CLP (Controlador Lógico Programável) - o leite entra no homogeneizador concentrado a 16% de brix (Baumé) para após ser enviado para o processo de secagem do leite em pó. O homogeneizador trata-se de uma máquina faz a quebra das partículas de gordura do leite, não deixando que a gordura separe do leite;
5. BOMBA CENTRIFUGA SANITARIA 380/660V 10HP3500ROM –NT 1909 BOMBINOX - A Bomba Centrífuga Sanitária de Aço Inoxidável é utilizada para o bombeamento do soro (de queijo), que está armazenado em um tanque, para um filtro responsável pela limpeza do mesmo e encaminhado para um tanque de armazenagem;
6. TANQUE PROC: C/CAMISA ALVEOLAR CAP:3000 LP/MATURADOR NATA: 32138 PACKO PLURINOX - Tanque utilizado para estocagem do creme de leite antes do processo de envase - o creme de leite proveniente do processo de pasteurização segue para este tanque de estocagem, permanecendo sob leve agitação, para posteriormente ser enviado à máquina responsável pelo envase do produto;
7. MATERIAIS E MAO DE OBRA INST. CALDEIRA NT15680 CASA FAISCA LTDA - Materiais elétricos e mão de obra aplicados na instalação da caldeira – a caldeira é utilizada para o aquecimento da água que se destina à limpeza dos tanques, silos, tubulações e plataforma da unidade de São José do Cedro - SC. Diariamente os caminhões, tanques de armazenamento e

tubulações por onde passa o leite in natura, passam por processo de limpeza, com água quente e demais produtos químicos;

8. TANQUE ESTOCAGEM VERTICAL 1000001 NT: 325 PACKO PLURINOX LTDA - Tanque de estocagem utilizado para o armazenamento do leite cru, para posterior industrialização;
9. ASSISTÊNCIA TÉCNICA SECADOR NT:46906 - 46909 INVENSYS SISTEMAS BRASIL - Serviço de assistência técnica na montagem, instalação e operação do secador de leite em pó;
10. ANALISADOR DE LEITE ULTRASONICO EROMILK P/GORDURA NT:21298 CAP LAB - O Eromilk M é um Analisador de Leite Ultrassônico portátil, utilizado pelo laboratório para fazer análises rápidas de gordura, extrato seco, proteínas, água adicionada, ponto de congelamento e densidade, no leite in natura no momento da recepção pela indústria, antes de ir para os tanques de estocagem;
11. SISTEMA DE CROMATOGRAFIA LIQUIDA SHIMADZU MOD-LC-20A - SINC INS.CIEN NT:8964 – Utilizado pelo laboratório em análises físico-químicas do leite in natura, proveniente das fazendas leiteiras e dos postos de refrigeração, antes do processo de industrialização. Na Usina de Beneficiamento, o laboratório de controle de qualidade coleta uma amostra de leite de cada tanque isotérmico (dos caminhões que fazem o transporte a granel), realiza as análises físico-químicas e, estando o leite de acordo com os padrões de qualidade, autoriza-se o recebimento, resfriamento e armazenamento em silos isotérmicos localizados na plataforma de recepção;
12. POLIDO EXTERNO, TBO QUADRADO 2,00MM NT:125416 LOSINOX - São materiais (tubos quadrados em aço inox) utilizados para auxiliar na sustentação das tubulações por onde se faz a transferência do leite cru dos caminhões tanques até os silos de estocagem;
13. MAO DE OBRA PLATAFORMA NE:97 EDESTHAL - Serviço de montagem da tubulação no setor de creme de leite. É através desta tubulação que, após o processo de pasteurização, o creme de leite é bombeado para os tanques de estocagem, onde permanece sob leve agitação, para posterior envase;
14. HIDROLAVADOURA HACKER 1200 - CASA FAISCA - Hidrolavadora a pressão utilizada para higienizar os ambientes no setor produtivo;
15. EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA - Equipamento utilizado para o transporte de produtos acabados/finais (achocolatado, leite UHT, leite em pó, creme de leite, etc.) do setor de armazenagem até a área de carregamento;
16. MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA - Máquina utilizada para envolver filme “stretch” nos pallets de todos os produtos derivados de leite;
17. CHAVES COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS - Conjunto de Ferramentas utilizadas para a manutenção dos equipamentos gerais da área produtiva da indústria;

18. EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA - Equipamento utilizado para a movimentação dos pallets de embalagem e de ingredientes no setor do almoxarifado industrial; e,
19. MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS - Equipamento usado para costurar a boca dos sacos de leite em pó de 25Kg para posterior comercialização.

Contudo, deve se manter a glosa, em relação aos seguintes bens que não tem relação direta com o processo produtivo: 1. PASSARELA DE ACESSO CÂMARA SECAGENS NT: 438 SL MONTAGENS LTDA - Passarela para acesso físico à câmara de secagem do leite em pó. A passarela de acesso é necessária para o funcionário fazer o acompanhamento do processo produtivo do leite em pó e, também, para manutenção necessária nos equipamentos; 2. MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS - Equipamento usado para costurar a boca dos sacos de leite em pó de 25Kg para posterior comercialização.

Assim, reconhece-se o direito ao creditamento referente aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados: 1. MANUTENÇÃO COMPRESSORES PROP: YORK RS - 0403031/D2 NT:1064 YORK REFRIG. LTDA; 2. CONFIGURA ELET 24 BUT 220 V NT: 241681 HEXIS CIENTIFICA LTDA.; 3. CHAVE MOD. V-TORK C/POLIMENT. 2POL, CHCHAVE MOD. VTORK: SITROM LTDA; 4. UNIDADE CENTRAL PROC: CARTAO MEMORIA E OUTRAS PEÇAS NT:3684 SIEMES; 5. BOMBA CENTRIFUGA SANITARIA 380/660V 10HP3500ROM -NT 1909 BOMBINOX; 6. TANQUE PROC: C/CAMISA ALVEOLAR CAP:3000 LP/MATURADOR NATA: 32138 PACKO PLURINOX; 7. MATERIAIS E MAO DE OBRA INST. CALDEIRA NT15680 CASA FAISCA LTDA; 8. TANQUE ESTOCAGEM VERTICAL 1000001 NT: 325 PACKO PLURINOX LTDA; 9. ASSISTÊNCIA TÉCNICA SECADOR NT:46906 – 46909 INVENSYS SYSTEMS BRASIL; 10. ANALISADOR DE LEITE ULTRASONICO EROMILK P/GORDURA NT:21298 CAP LAB; 11. SISTEMA DE CROMATOGRAFIA LIQUIDA SHIMADZU MOD-LC-20A - SINC INS.CIEN NT:8964, 12. POLIDO EXTERNO, TBO QUADRADO 2,00MM NT:125416 LOSINOX; 13. MAO DE OBRA PLATAFORMA NE:97 EDESTHAL; 14. HIDROLAVADOURA HACKER 1200 - CASA FAÍSCA, 15. EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA, 16. MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA, 17. CHAVES COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS, 18. EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA, 19. MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS.

5. Créditos decorrentes de despesas com óleo diesel utilizado como combustível:

Por fim, pugna a recorrente pelo reconhecimento de valores relativos à utilização de combustíveis e lubrificantes que seriam usados em máquinas e equipamentos do setor produtivo, no valor total de R\$ 13.912,80.

Relata a Autoridade Fiscal que foi glosado o valor referente a despesas com combustível e/ou lubrificantes, informado na linha 13 das fichas 06 e 12 do Dacon, em razão de os produtos indicados na memória de cálculo apresentada não consistirem de insumos (f.338):

A partir dessa definição, aplicável aos bens que podem ser classificados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens, constata-se que o combustível (gasolina) e/ou lubrificantes, e pneus não se enquadram como insumos, não ensejando, portanto, direito a crédito, impondo-se desta forma a glosa dos itens listados abaixo. O total

subtraído, por esse critério, do valor da linha 13, e que se refere às notas fiscais de entradas, conforme Anexo VI, foi, no trimestre, de R\$ 54.126,53 (Cinquenta e quatro mil cento e vinte e seis reais e cinquenta e três centavos) (fl.338).

	Valores referentes a Outras operações com direito à crédito, subtraídos da linha 13			Valor Glosado
MÊS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
Outras operações com direito a crédito	20.569,54	13.525,78	20.031,21	54.126,53
TOTAL	20.569,54	13.525,78	20.031,21	54.126,53

Segundo informações prestadas em diligência, trata-se de óleo diesel, utilizado como combustível dos geradores de energia que são acionados quando ocorre a queda/falta de energia, nos horários de pico e consumo de ponta, bem como quando o consumo atinge a demanda contratada, substituindo a energia elétrica adquirida das concessionárias usuais (CELESC). Utilizado, também, como combustível nas caldeiras destinadas à geração de vapor de água, o qual, por sua vez, é empregado para a elevação da temperatura do leite e seus derivados em diversas fases do processo produtivo (fl.981).

Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotada, inequivocamente, o custo de aquisição do referido combustível gera direito a crédito da Cofins.

6. Conclusão:

Em face do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar suscitada e, no mérito da parcial provimento ao Recurso Voluntário, para deferir o valor de R\$ 149.557,40, referente a glosa do item 3.2 e o valor de R\$ 3.333,33, referentes ao restabelecimento da glosa sobre depreciação e para reverter as glosas referentes:

- i) embalagens classificadas como de apresentação e de transporte;
- ii) produtos de conservação e material de limpeza;
- iii) serviços gerais quais sejam: serviços de análises laboratoriais, serviço de armazenagem da produção de queijo, serviço de dedetização, serviço de resfriamento de leite in natura, serviço de manutenção de câmaras frias de armazenagem de produtos refrigerados (queijo, manteiga, iogurte, etc.), serviço de manutenção e reparo em equipamentos/máquinas gerais da indústria, serviço de manutenção da central de tratamento de resíduos, serviço de manutenção em balanças da indústria;
- iv) fretes relativos às planilhas - VENDA PROD. ACABADO; VENDA PROD. AGROP; TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC; REMESSA ANÁLISE; RETORNO ANÁLISE; REMESSA CONserto e RETORNO CONserto;
- (v) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relacionados: 1. MANUTENÇÃO COMPRESSORES PROP: YORK RS - 0403031/D2 NT:1064 YORK REFRIG. LTDA; 2. CONFIGURA ELET 24 BUT 220 V NT: 241681 HEXIS CIENTIFICA LTDA.; 3. CHAVE MOD. V-TORK C/POLIMENT. 2POL, CHCHAVE MOD. VTORK: SITROM LTDA; 4. UNIDADE CENTRAL PROC: CARTAO MEMORIA E OUTRAS PEÇAS NT:3684 SIEMES; 5. BOMBA CENTRIFUGA SANITARIA 380/660V 10HP3500ROM -NT 1909 BOMBINOX; 6. TANQUE PROC: C/CAMISA ALVEOLAR CAP:3000 LP/MATURADOR NATA: 32138 PACKO PLURINOX; 7. MATERIAIS E MAO DE OBRA INST. CALDEIRA NT15680 CASA FAISCA LTDA; 8. TANQUE ESTOCAGEM VERTICAL 1000001 NT: 325 PACKO PLURINOX LTDA; 9. ASSISTÊNCIA TÉCNICA SECADOR NT:46906 - 46909 INVENSYS SISTEMAS BRASIL; 10. ANALISADOR DE LEITE ULTRASONICO EROMILK P/GORDURA NT:21298 CAP LAB; 11. SISTEMA DE

CROMATOGRAFIA LIQUIDA SHIMADZU MOD-LC-20A - SINC INS.CIEN NT:8964, 12. POLIDO EXTERNO, TBO QUADRADO 2,00MM NT:125416 LOSINOX; e, 13. MAO DE OBRA PLATAFORMA NE:97 EDESTHAL. HIDROLAVADOURA HACKER 1200 - CASA FAÍSCA, EMPILHADEIRA HISTER TORRE 3 STG,HID. ALAVREVERSORA, MAQUINA PALETIZADORA WLP-150 NT:41508 SERRALGODAO MAQUINAS LTDA, CHAVES COM 32MM E LAMINA SERRA TICO TICO3 PCS NT:842094 FERRAMENTAS GERAIS, EMPILHADEIRA YALE MOD. GTO 50RL GASOL.NT:5691 NACCO HANDLING LTDA, MAQUINA IND. P/FECHAR BOCA DE SACOS 20/ 60KG NT.62570 MATISA MAQUINAS;

vi) despesas com combustíveis e lubrificantes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Com os cumprimentos dos quais a Ilustríssima Relatora é credora em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito à questão do creditamento de PIS e da Cofins dos fretes referentes a insumos adquiridos que não sofreram a incidência das mencionadas exações.

O Acórdão 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, esmiuçou o tema de forma didática, que merece ser colacionada a título de doutrina. E, por refletir minha opinião sobre a questão, peço *vênia* para utilizar sua *ratio decidendi*, como se minha fosse para fundamentar minha decisão, *verbis*:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceita-los dentro do conceito de insumo.

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não-cumulatividade.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível credita-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o

que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Tal orientação consta no ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

1) ...

2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(..)

3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

(...)

Diante das premissas fincadas pelo acórdão acima transcrito, entendo que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não gera direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra fincada no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud

Fl. 47 do Acórdão n.º 3302-011.391 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.002189/2009-43