



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

**Processo nº** 10925.002193/2009-10  
**Recurso nº** s/n  
**Resolução nº** **3302-00.193 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 20 de março de 2012  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** LACTICÍNIOS TIROL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram da presente resolução os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 817 a 872 (e-Processo)) apresentado em 25 de abril de 2011 contra o Acórdão nº 07-23.331, de 25 de fevereiro de 2011, da 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 795 a 813), cientificado em 28 de março de 2011, que, relativamente a declaração de compensação de PIS dos períodos de 2º trimestre de 2008, considerou procedente em parte a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*ANO-CALENDÁRIO: 2008*

*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 PIS/PASEP*

*ANO-CALENDÁRIO: 2008*

*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**

A declaração de compensação foi transmitida em 24 de dezembro de 2008, e não homologada de acordo com o termo de fls. 14 a 32.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, no valor de R\$ 719.789,16, 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 segundo trimestre de 2008, 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 os valores referentes às aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito, como: adubos, sementes, semens, defensivos agropecuários (TIPI 38.08), produtos químicos orgânicos (Cap. 29 da TIPI), vacinas, entre outros;*

*(b) aquisições de bens não enquadrados como insumos: foram excluídos 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, lenha e produtos químicos;*

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

*d) Material de Construção: Cimento, brita, tijolo, areia, arame, tinta acrílica, ferragem, e etc;*

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

*f) Outros itens: boné, avental, botas, luvas, cadeado, grama, desratização e etc;*

*(c) aquisições de serviços não enquadrados como insumos – valores excluídos da “Linha 03 - Serviços utilizados como insumos”: dos serviços listados no Anexo III, foram excluídos os valores referentes a vários serviços descritos que não se agregam ao produto; na sua maioria são serviços gerais como: manutenção das instalações da indústria, desratização, entre outros. Também foram glosados os valores constantes na memória de cálculo apresentada pela empresa referente a vários fretes que não podem ser classificados como insumos que geram crédito; foram glosados os valores referentes a fretes na aquisição de insumos, fretes na venda de mercadorias, frete entre estabelecimentos da empresa Laticínios Tirol (coleta/produção e produção/venda) e o frete entre a empresa de armazenagem (queijo) e a volta do produto a empresa;*

(d) 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 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 referido frete na operação de vendas 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; acrescenta que não há previsão legal para o creditamento em relação aos valores de fretes entre estabelecimentos da empresa.

(f) depreciação de bens do Ativo Imobilizado: foram glosados valores referentes a encargos de depreciação/amortização sobre bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004, correção monetária do imobilizado, aquisição de bens usados, veículos de trans-portes, veículos da administração, e máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda; outro motivo de glosa, diz respeito a não apresentação de cópias de documentos referentes a alguns bens informados, solicitados por meio de Intimação Saort.

Além das glosas acima a Autoridade Fiscal realizou ajuste nos valores referentes ao crédito presumido – Atividade agroindustrial. Em relação a tal ajuste relata que os valores creditados referentes às aquisições no período foram alocados indevidamente no campo do Mercado Interno Não Tributado, o que geraria o direito de ressarcimento do referido montante, entretanto conforme a literalidade do art. 8º da lei 10.925/2004, o mesmo só dá direito a deduções da própria contribuição, sendo assim o valor informado no campo referente ao Mercado Interno Não Tributado foi zerado e transferido para o Mercado Interno Tributado.

#### *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. Quanto à glosa dos valores relativos a bens adquiridos para revenda, os quais se submetem à tributação pela alíquota zero dessa contribuição, informa que o desconto de créditos se deu por equívoco, motivo pelo qual não se opõe à glosa destes valores. Todavia, diz que, da mesma forma, cometeu equívoco quando da revenda destes produtos, incluindo-os na base de cálculo do débito das contribuições. Assim, argumenta que “seria ilógico admitir-se a glosa dos créditos na aquisição sem que fosse efetuado o respectivo ajuste na base de cálculo dos débitos, motivo pelo qual deve ser revista a decisão atacada neste ponto”.

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

*Bens utilizados como insumos*

4. Segue contestando as glosas dos valores referentes a aquisição de embalagens para transporte dizendo que “Os itens glosados pela fiscalização (caixas de papelão, bobinas lisas termo encolhível, rótulos, entre outros)” 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.

5. 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. Segue argumentando que a lenha, que, informa, ser utilizada como fonte de combustível para alimentação de caldeiras utilizadas no seu processo industrial, também consiste de insumo para efeito de cálculo de créditos relativos à contribuição para o PIS e da Cofins.

*Argumenta, ainda, que a Autoridade Fiscal classifica tais produtos como tributados à alíquota zero, contudo, sem indicar o dispositivo legal em que se baseia. Em relação ao citrato de sódio e à nisina, aduz que tais produtos, que embora estejam classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, não se sujeitam à alíquota zero prevista no Decreto nº 5.821 /2006, pois não encontram-se relacionados nos Anexos I e II do referido diploma legal.*

*Lista no Doc. 08 todas as aquisições destes produtos em relação às quais pugna pelo reconhecimento do direito de crédito.*

*6. Quanto à glosa de valores relativos às aquisições de peças em geral – os quais lista como “(adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, mangueiras, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos, etc)” -, sob o argumento de que tais bens não se enquadram no conceito de insumos, inicialmente a contribuinte alega que a Autoridade Fiscal “não aponta com exatidão todos os bens glosados sob este fundamento e sequer quantifica o montante dos créditos glosados, prejudicando o direito de defesa do Contribuinte”. A seguir diz que, não obstante, pode constatar que foram glosadas da base de cálculo dos créditos valores decorrentes da aquisição de materiais de manutenção de máquinas e equipamentos de sua linha de produção, conforme lista em planilha que traz em anexo – Doc. 10.*

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

*7. Contesta a glosa dos valores com aquisição de combustível e lubrificantes alegando que dentre os valores glosados constam aquisições de óleo diesel, óleo de xisto e de gás ultrasystem, que são insumos adquiridos em grandes quantidades (a granel) para consumo no processo de fabricação de laticínios. Demonstra, por meio do quadro abaixo transcrito, a função exercida por estes produtos no processo produtivo, veja-se:*

#### **PRODUTO DESCRIÇÃO / APLICAÇÃO**

*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 elevação da temperatura do leite e seus derivados em diversas fases do processo produtivo.*

*Óleo de Xisto Utilizado como combustível nas caldeiras destinadas a 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.*

*Gás Ultrasystem Utilizado como combustível das empilhadeiras, que por sua vez são utilizadas em diversos setores de seu parque fabril (tais como: produção, expedição e almoxarifado).*

*Menciona que além dos produtos acima referidos, houve a glosa indevida sobre as aquisições de óleos e lubrificantes, que por serem utilizados em máquinas e equipamentos da produção, consistem de “insumos essenciais à movimentação de máquinas e equipamentos e, conseqüentemente, ao adequado funcionamento e operação do seu parque fabril”. A Recorrente junta em anexo planilha demonstrativa das aquisições de combustíveis e lubrificantes (Doc. 12) e, também, cópia das notas fiscais (Doc. 13), por amostragem.*

*Conclui que a utilização dos produtos acima demonstra sua finalidade e sua condição de insumo, o que lhe garante o direito ao desconto de créditos de suas aquisições, como determina a Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II.*

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

*8. A contribuinte contesta ainda a glosa de aquisições de outros insumos os quais lista em sua Manifestação de Inconformidade e no Doc 14, a esta anexado. Alega que, ao contrário do que afirma a Autoridade Administrativa, os produtos listados configuram-se como insumos aplicados na fabricação de laticínios, portanto, próprios das indústrias de laticínios, eis que se agregam ao produto final fabricado.*

*Serviços utilizados como insumos*

*10. No tópico de sua Manifestação de Inconformidade em que trata dos serviços utilizados como insumo, a interessada, inicialmente, defende que dentre os valores glosados que constam do Anexo III do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal existem serviços que são utilizados como insumo, tais como “manutenção industrial (da caldeira, centrífuga de leite, empilhadeiras, etc), resfriamento do leite, dentre outros utilizados no processo produtivo”.*

*Quanto aos serviços gerais, argumenta: que não há como se negar o caráter de “insumo” dos serviços utilizados, eis que são serviços intrínsecos à sua atividade, utilizados em seu processo produtivo; que não há dúvidas que constituem custo de aquisição de insumos, aumentando o custo de produção e contribuindo para a formação do preço do produto e, conseqüentemente, da receita; que a contribuição incidirá na prestação desse serviço à Recorrente, restando que a*

*vedação ao respectivo crédito consistiria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade; que o legislador não vedou o direito ao desconto de créditos da contribuição sobre os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda; que não pode a fiscalização desconsiderar as disposições legais e normativas, impondo restrições ao desconto de créditos sobre as aquisições de serviços utilizados como insumos, quando a lei não o fez.*

*Em relação aos custos com serviços de frete diz: que os custos com fretes na aquisição de insumos devem ser “informados na base de cálculo dos bens utilizados como insumo”; que os fretes de transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da própria empresa (pontos de coleta do leite e a indústria), “caracterizam-se como insumos do processo produtivo”; que os fretes entre a indústria (produção) e os pontos de venda integram a operação de venda. Defende, então, que o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes dos custos com esses fretes, além dos custos com frete na operação de venda, encontra-se assegurado por lei e que, portanto, a inclusão de tais valores na linha do Dacon própria para informar serviços utilizados como insumos trata-se de mero equívoco, o qual não pode obstar a manutenção dos créditos a que tem direito. Os demais argumentos em defesa dos serviços de frete excluídos da linha 03 do Dacon não serão aqui minudentemente relatoriados, em face daquilo que se declarará no voto deste acórdão.*

#### *Serviços de frete na operação de venda*

*11. 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 encontravam anexadas ao presente processo.*

*Aqui novamente, 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 indevida 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. Os demais argumentos em defesa dos serviços de frete excluídos da linha 07 do Dacon não serão aqui minudentemente relatoriados, em face daquilo que se declarará no voto deste acórdão.*

*Já em defesa do direito ao aproveitamento de créditos sobre os valores dos fretes entre a indústria (produção) e os pontos de venda, cabe relatar que a contribuinte alega que os custos com tais fretes consistem de despesas de venda, pois a operação é realizada com esse propósito (de venda) e que o ônus é por ela suportado. Aduz que a despesa de frete na venda pode ocorrer de forma direta, quando os produtos vendidos são remetidos diretamente para o estabelecimento do*

*adquirente, ou de forma indireta, como é o caso, quando os produtos são remetidos do estabelecimento produtor para os pontos de venda. E diz que “O envio do produto final para os ponto de venda é uma etapa essencial à sua comercialização, sem o qual não seria possível fornecê-los às mais diversas e longínquas regiões do país”.*

#### *Encargos de Depreciação*

*12. Em relação à glosa dos encargos de depreciação, inicialmente, a interessada diz que não pretende discutir a glosa dos bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004, dos bens usados, dos veículos da administração, da correção monetária do imobilizado e outros bens, por concordar que não são utilizados em sua linha de produção. No entanto, entende indevida a glosa relativa a uma parcela dos bens que, conforme alega, além de serem utilizados no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo, conforme é possível constatar da descrição de sua aplicação/destinação constante da planilha (Doc. 16) e das respectivas imagens que anexou ao presente processo (Doc. 17).*

*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”.

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

No recurso, a Interessada inicialmente esclareceu as glosas que foram mantidas pela Primeira Instância:

- Bens utilizados como insumos: embalagens de apresentação, embalagens de transporte, materiais de reposição (pelas em geral), combustíveis e lubrificantes e outros insumos.
- Serviços utilizados como insumos: fretes e serviços.
- Despesas de armazenagem e frete na operação de venda: fretes.
- Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Preliminarmente, alegou que a desconsideração dos documentos apresentados ofenderia os princípios da verdade material e da ampla defesa. Em relação às embalagens de apresentação, alegou que o acórdão teria posto “em dúvida a existência efetiva das aquisições de embalagem de apresentação, fato até então inquestionável”.

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 às embalagens de transporte, às embalagens de apresentação consideradas como de transporte, peças em geral (material de reposição adquiridos para máquinas de envase, equipamentos de processamento e máquinas centrífugas), combustíveis e lubrificantes, outros produtos (amônia para geração de frio e usada na refrigeração), serviços gerais, serviços de frete (fretes na aquisição de insumos, entre postos de coleta e produção, na venda, entre a produção e os pontos de venda), despesas de armazenagem e frete nas operações de venda e encargos de depreciação de bens do ativo permanente.

Em alguns processos, houve glosa de material de limpeza e conservação, tendo a Interessada contestado as glosas.

Por fim, abordou a tributação indevida de revendas de produtos de alíquota zero, que representariam erro na apuração da base de cálculo.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Inicialmente, deve-se esclarecer que as considerações efetuadas abaixo representam o entendimento particular do relator e não o entendimento consolidado da Turma, nem dos conselheiros que a compõem.

Conforme dispõe o Regimento Interno do Carf, as considerações efetuadas em resolução devem ser objeto de nova deliberação no julgamento do recurso e, por tais motivos, na requisição da diligência, deve ser considerada a exigência de esclarecimentos de todos os Conselheiros, de forma a possibilitar o julgamento de todas as matérias que constam do recurso.

Nesse contexto, há que se observar, inicialmente, que as leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

*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)*

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Em outras palavras, há uma diferença conceitual entre insumo de produção e insumo utilizado na produção, uma vez que o termo “produção” adquire significados diversos

em cada expressão. Insumo de produção é insumo utilizado “para produzir”, enquanto que “insumo utilizado na produção” é insumo empregado no processo de produção.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Em relação às ofensas ao princípio da não-cumulatividade, há que se esclarecer que, no caso de PIS e Cofins, tratava-se de contribuições essencialmente cumulativas no âmbito constitucional.

Quando criadas, houve um aumento de alíquotas, mas a não-cumulatividade não era a prevista na constituição em relação ao IPI e ICMS, nem a relativa a novos tributos da competência residual da União. Trata-se de uma não-cumulatividade prevista em lei e, dessa forma, não sofre limitações constitucionais quanto às restritas hipóteses de creditamento.

O § 12 do art. 195 da Constituição Federal, criado pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, explicitou a possibilidade de a lei manter as duas formas de exigência das contribuições (cumulativa e não cumulativa), definindo os setores de atividade econômica sujeitos à não cumulatividade, mas as regras da não cumulatividade já estavam determinadas nas leis.

Em relação aos bens adquiridos para revenda sujeitos a alíquota zero, objetos de creditamento indevido pela Interessada, o acórdão de primeira instância considerou não ser possível acolher a alegação de que também teriam sido incluídos na apuração dos débitos os valores da contribuição devidos nas saídas, por se tratar de direito de crédito e não de apuração de débito.

Entretanto, na realidade, não se trata de apuração de créditos das contribuições pura e simplesmente, mas de crédito assim entendido o saldo credor apurado no trimestre, decorrente do confronto entre créditos e débitos da contribuição.

Nesse contexto, por óbvio, a inclusão indevida de débitos na apuração do saldo implica a redução do saldo credor e, por conseguinte, a do direito de crédito.

Portanto, se de um lado é devida a glosa dos créditos nas entradas de tais produtos, também devem ser estornados os débitos lançados nos períodos, de forma que se apure o saldo credor efetivo.

Quanto ao material de embalagem, a discussão é ampla, abrangendo o direito de crédito sobre embalagem de transporte e erro na apuração da glosa por inclusão de embalagens de apresentação. A primeira questão é jurídica e a segunda é matéria de fato.

Os custos embalagem de apresentação geram direito de crédito no âmbito do IPI, sendo irretorquivelmente considerados insumos utilizados na produção.

Entretanto, a Fiscalização atestou que, “Em diligência a empresa, no dia 17 de dezembro de 2009, verificou-se que as embalagens apresentadas como caixas de papelão, filme stretch, bobina lisa encolhível, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias”.

O acórdão de primeira instância não discorda da possibilidade de creditamento do material de embalagem em relação a PIS e Cofins, mas condiciona, segundo entendimento oficial, que tal material de embalagem sofra *“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”*.

Tal restrição, típica da legislação do IPI, nem lá se aplica às embalagens, pois é regra aplicável, na verdade, ao que se considerariam produtos intermediários.

No caso de embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto fabricado, não há dúvida de que se trata de insumos utilizados na produção, pois o produto somente pode ser considerado completamente produzido depois de embalado.

No caso das embalagens de transporte, trata-se de custos de transporte e não de custo de produção, representando custo pós-produção, que não geram, conforme já esclarecido anteriormente, créditos.

Quanto à questão específica do erro na classificação de embalagens de apresentação como embalagens de transporte, a primeira instância considerou que “As imagens mostram embalagens que comportam quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não contêm indicações promocionais destinadas à valorização do produto - consistem de, em sua maioria de caixas de papelão pardo ou branco sem qualquer acabamento especial ou rotulagem de função promocional e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.”

Entretanto, reconheceu que parte das embalagens constantes das imagens apresentadas poderiam ser classificadas como de apresentação, mas não poderiam ser admitidas por falta de prova.

Nesse caso, cabe realização de diligência para que a Interessada possa efetivamente demonstrar tratar-se de embalagens de apresentação.

Quanto às peças “em geral”, que se referem a “adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, mangueiras, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos etc.”, a Primeira Instância demonstrou que não houve inexatidão na fundamentação, restando esclarecido que se trata de material de “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”.

Muito embora o acórdão tenha novamente adotado o conceito de produto intermediário da legislação do IPI, tais despesas e custos referem-se a manutenção e reposição de peças para manutenção. Portanto, não se trata de despesas e custos diretamente relacionados à produção ou que diretamente se incorporam ao custo e despesa do produto.

Não se trata de insumo de produção, não se enquadrando no conceito descrito no início do presente voto.

Entretanto, à vista de não ser tal posição de consenso, é preciso que se discrimine 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.

Em relação aos combustíveis e lubrificantes, a Primeira Instância concluiu o caber razão à Interessada, exceto em relação ao gás Ultrasystem, tendo considerado que, *“enquanto consumido para movimentação das empilhadeiras e não em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, não se incorporam ao bem produzido.”*

Vale lembrar que, no julgamento do recurso n. 159.548, de que foi relator o Conselheiro Walber José da Silva, a Turma decidiu o seguinte:

*COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES USADOS NA PRODUÇÃO.  
DIREITO AO CRÉDITO.*

*As despesas com a aquisição de combustíveis, inclusive o GLP, e os lubrificantes usados no processo produtivo da adquirente dão direito ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos.*

Em seu voto, o relator esclareceu o seguinte:

*No caso concreto, não vejo como negar o crédito sobre o gás (GLP) usado em empilhadeira e o lubrificante para máquinas porque estes equipamentos (máquinas e empilhadeira) são usados no processo de produção de artefatos de madeira.*

*Poder-se-ia questionar que a empilhadeira não é equipamento usado na fabricação de artefatos de madeira. No entanto, pelo que disse a recorrente, no que concordo, este equipamento é usado para a movimentação de matéria-prima dentro da empresa, indispensável e integrante do processo produtivo. O fato de também ser usada para movimentar produtos acabados, ao meu ver, não excluir o direito ao crédito.*

*Quanto ao lubrificante, não houve glosa neste período. Se houvesse, teria a recorrente direito ao crédito porque o mesmo é usado na manutenção de máquinas deve ter o mesmo tratamento das peças de reposição que, inquestionavelmente, geram direito a crédito.*

É caso semelhante ao dos presentes autos, em que as empilhadeiras são utilizadas nas etapas de manipulação do produto dentro da linha de produção, constituindo-se, assim, insumo de produção.

Cabe, aqui, realização diligência para verificar o uso de tais produtos.

Em relação aos demais produtos, a Primeira Instância considerou parte deles como insumos utilizados na produção, discordando do reconhecimento daqueles que não se agregariam aos produtos fabricados.

Trata-se da amônia para geração de frio e usada na refrigeração, em relação ao que a Primeira Instância novamente considerou não ter havido prova de seu uso no processo produtivo.

Necessário, portanto, realizar diligência para verificar onde a amônia é utilizada.

Quanto aos serviços gerais, a questão também é de prova, como ressaltou a Primeira Instância:

*A interessada, defende que dentre os valores glosados que constam do Anexo III existem serviços que são utilizados como insumo, 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, utilizados no processo produtivo”. E passa a defender o direito ao desconto de créditos da contribuição sobre os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.*

*De início, diga-se que não se discute que consistem de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

*Todavia, a interessada, como se viu, não indicou todos os serviços que constam do Anexo III que entende aplicados diretamente a seu processo produtivo e, de outro turno não laborou, nem mesmo em relação aos serviços que cita, no sentido de explicar do que consistiriam e em que fase ou setor de seu processo produtivo estes se aplicariam, razão pela qual resta prejudicada a análise do crédito pretendido em razão de ser impossível aferir a natureza destes serviços.*

*Portanto, não havendo como concluir que os serviços sejam aplicados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, estes não podem ser tidos como insumo, a teor do conceito de insumo que já se firmou no item 1.2 deste voto.*

Nesse caso, também é preciso realizar diligência, para demonstrar se os serviços sejam aplicados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda.

No tocante aos serviços de frete, trata-se de transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da própria empresa (pontos de coleta do leite e a indústria).

Portanto, trata-se de questão de direito, a ser examinada no julgamento do recurso.

Em relação aos fretes nas operações de venda, a análise do direito restou prejudicada em função do não fornecimento dos números das notas fiscais pela Interessada. A análise por amostragem demonstrou haver frete na aquisição de insumos e entre estabelecimentos da empresa.

Nessa matéria, seria preciso que a Interessada efetuasse demonstrativo, informando cada uma das modalidades de frete (vendas, aquisição e entre estabelecimentos), razão pela qual deverá ser objeto de diligência, especialmente para que a Interessada tenha a oportunidade de provar a existência de fretes em operações de vendas.

Quanto aos encargos de depreciação, como previsto expressamente na Lei nº 11.196, de 2005, somente as máquinas, equipamentos e outros bens “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço” é que geram créditos de depreciação.

Anteriormente à referida lei, não havia previsão legal para creditamento.

A Interessada, entretanto, requereu a manutenção dos créditos, relativamente à depreciação de “edificações e benfeitorias” nos termos do art. 3º, VII, da Lei n. 10.833, de 2003.

Alega tratar-se de aquisição de mão-de-obra e bens utilizados no processo produtivo.

A Primeira Instância relatou que a Lei n. 10.865, de 2004, restringiu o direito de crédito, ficando condicionados ao seguinte:

*“(a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo;*

*“(b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições;*

*“(c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.”*

Nesse contexto e considerando as provas juntadas aos autos, a Primeira Instância admitiu o creditamento em alguns casos.

Entretanto, considerou que o fato de não informar, nos demais casos, os valores na linha 11 da Dacon, “tem-se que o equívoco de inserir custos com depreciação de edificações em linha imprópria do Dacon prejudica totalmente o reconhecimento, em sede de análise de Manifestação de Inconformidade, de eventuais créditos a que tenha direito a esse título.”

Não se pode concordar com tal requisito, uma vez que o erro não prejudica a análise, embora a torne mais trabalhosa. De toda forma, cabe à Interessada demonstrar a composição e origem dos valores, devendo prestar os devidos esclarecimentos na diligência a ser realizada.

Finalmente, em relação ao crédito presumido na aquisição de leite “in natura” (processo 2189), a Interessada poderá apresentar as notas fiscais que demonstrem o direito alegado.

À vista do exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, a fim de que a Fiscalização intime a Interessada a comprovar ou demonstrar as questões expressamente suscitadas anteriormente sublinhadas no texto do voto. Após, a Fiscalização deverá lavrar termo de conclusão, do qual dará ciência à Interessada para apresentar resposta no prazo de trinta dias, seguindo as disposições do Decreto n. 7.574, de 2011.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco