



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

Processo nº 10925.002195/2009-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.888 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria PIS
Recorrente LACTICINIOS TIROL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

Ementa:

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

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

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

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

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

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

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

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

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de erro material e rejeitar a preliminar de tariffação de provas e ofensa ao princípio da verdade material e ampla defesa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito na aquisição da amônia, combustíveis e lubrificantes, peças de reposição, produtos de conservação e limpeza; em reconhecer o direito de crédito na aquisição de embalagem de transporte, o direito de crédito da planilha 5.a, exceto sobre serviços de manutenção na ETE, levantamento topográfico, elaboração de projetos, treinamentos, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, serviços de instalações elétricas, montagens, construção de muro, instalação de poço artesiano; para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de fretes sobre venda de produto acabado (VENDA PROD. ACABADO), frete sobre venda de produto agropecuário (VENDA PROD. AGROP.), frete sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero, frete sobre de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta (TRANSFERÊNCIA PC E PC-PC), fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite *in natura*) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados (REMESSA ANÁLISE E RETORNO ANÁLISE), remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção (REMESSA CONserto E RETORNO CONserto), COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido; para reverter a glosa sobre os encargos de depreciação do imobilizado, exceto em relação à EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999-ESMENA DO BRASILS/A, PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BALELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL-3000 CAP 200KGX1 OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17 G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM

NF-312-MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP, CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM.

Vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte, sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.

Vencida a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.

Vencido o Conselheiro Walker Araújo que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE.

Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento que mantinha a glosa sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero.

Vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE e as glosas em relação aos fretes sobre a transferência entre os Centros de Distribuição (TRANSFERÊNCIA CD), produto acabado (TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO), transferência do produto agropecuário para revenda (TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA).

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

José Renato Pereira de Deus - Relator.

EDITADO EM: 20/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da resposta da DRJ à Resolução proferida por essa Turma, contudo à época com outra composição:

*Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento de Créditos do **PIS – Mercado Interno Não Tributado**, no valor de **R\$ 773.550,93**, apurados sob o regime da não cumulatividade, decorrentes das operações da interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do **4º trimestre de 2007**, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes as demais operações, conforme pedido (fls. 02 a 03).*

Na apreciação do pedido, por meio do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal (fls. 14 a 165) e do respectivo Despacho Decisório, o pedido foi reconhecido parcialmente no valor de R\$ 415.093,93 e em consequência homologadas parcialmente as respectivas compensações. Inconformada a recorrente ingressou com Manifestação de Inconformidade (fls. 201 a 917) em relação ao indeferimento parcial do crédito pretendido. A DRJ/Florianópolis, conforme Acórdão 07-23.189 – 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 919 a 958), por unanimidade de votos julgou procedente parcialmente a Manifestação de Inconformidade, alterando o montante do crédito reconhecido para R\$ 419.734,78. Cientificada, ingressou com Recurso Voluntário (fls. 960 a 1020).

Em 21 de março de 2013, foi proferida a Resolução nº 3302-000.289 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 1086 a 1096), no sentido de converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator para:

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

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

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

Neste contexto, voto por converter por converter o julgamento do presente recurso em diligência, a fim de que a Fiscalização intime a Interessada a comprovar ou demonstrar as questões tratadas no presente processo. Caberá a Fiscalização lavrar termo de conclusão a respeito dos temas e demonstrativos apresentados na presente diligência, e outros mais que entendam

necessários ao bom deslinde do processo, do qual dará ciência à Interessada para se manifestar.

Mediante a Intimação Saort 360/2014 (fls. 1099/1100), de 04 de agosto de 2014, a recorrente foi intimada a atender as solicitações em referência. Em 03 de setembro de 2014, foram apresentados os esclarecimentos de fls. 1102 a 1584, além de arquivos digitais (arquivo não paginável), fls. 1585 e 1595.

É o relatório.

Em atendimento a determinação constante da Resolução retro mencionada, procedeu-se a regular intimação da recorrente e a recepção do que foi apresentado. Assim, as informações ora apresentadas constituem mero relatório de conclusão da diligência estando assentada, apenas, no que contém os documentos digitais encaminhados, 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. Também não foram solicitadas notas fiscais, por amostragem, para confronto ou conferência com os dados registrados.

Em resposta ao item 07 da Intimação a recorrente apresentou uma relação de todos os documentos, arquivos digitais, e memórias de cálculos solicitados, bem como de arquivos complementares, conforme planilha abaixo:

Assunto	ITEM da Intimação	Arquivo	Valor Sub-total R\$	VALOR-R\$
Embalagens de apresentação	2	Item 2 a) Relação das notas fiscais de aquisição de embalagens de apresentação.xls	2.342.495,61	
	2	Item 2 b) Arquivo com as imagens fotográficas das embalagens de apresentação.pdf	-	2.342.495,61
Peças e partes	3	Item 3 Peças e materiais de reposição aplicados na manutenção de máq. e equip..xls	749.508,14	749.508,14
Combustíveis e lubrificantes	4	Item 4 Relação dos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo.xls	55.013,86	55.013,86
Serviços	5	Item 5 a) Serviços utiliz. como insumos relac. diretamente com a produção.xls	440.923,19	
	5	Item 5 b) Demais serviços.xls	54.599,17	
	5	Item 5 c) Serviços cuja função não foi identificada.xls	33.454,28	
	5	Item 5 d) Demonstrativo com a utilização dos serviços de frete (Linha 03).xls	9.549.164,56	10.078.141,20
Serviços de frete	6	Item 6 Demonstrativo com a utilização dos serviços de frete(Linha 07).xls	6.545.168,52	6.545.168,52
Relação dos documentos apresentados	7	Item 7 Relação dos documentos, arquivos digitais e memórias de cálculo apresentados.xls	-	
Arquivos complementares		Ativo imobilizado - Relação dos bens.xls	114.798,97	
		Ativo imobilizado - Arquivo com as imagens fotográficas dos bens.pdf	-	114.798,97
		Fluxo do Processo de Produção.pdf	-	
		Registros Fotográficos do Fluxo do Processo de Produção.pdf	-	

		Relatórios do SIGSIF.pdf	-	
				19.885.126,30

O montante controverso, de acordo com o recurso voluntário, resume-se aos valores relacionados abaixo:

Descrição Valores	Valores
Linha 02 - Bens utilizados como Insumos	3.842.689,41
Embalagens de Apresentação	2.342.495,61
Embalagens de Transporte	394.943,30
Materiais de Reposição (Peças em geral)	749.508,14
Produtos de Conservação e Limpeza	310.461,95
Outros Insumos	45.280,41
Linha 03 - Serviços utilizados como Insumos	10.259.206,88
Serviços	10.259.206,88
Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Frete na Oper. De Venda	6.952.151,38
Fretes	6.952.151,38
Linha 09 - Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado	114.798,97
Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado	114.798,97
Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito	55.013,86
Combustíveis e Lubrificantes	55.013,86
TOTAL	21.223.860,50

As fls. 1735 e seguintes do processo veio a manifestação da recorrente sobre as conclusões da diligência fiscal, onde, em apertada síntese, insurgiu-se contra as decisões dos itens relacionados às embalagens de apresentação (3.1), material de reposição (3.2), serviços utilizados como insumos (3.3), despesa de armazenagem e frete na venda na operação de venda (3.4), bens do ativo imobilizado (3.5), e outras operações com direito a crédito (3.6).

Juntado ao processo a manifestação acima mencionada, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus - Relator

II. - MÉRITO

Quanto ao mérito, estamos diante de matéria já conhecida dessa E. Turma relacionada a caracterização de insumos utilizados na atividade desenvolvida pela recorrente.

Peço vênica para transcrever abaixo o entendimento relacionado ao conceito de insumo para PIS e COFINS não-cumulativos, trazidos pelo i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, em processo em que a recorrente é parte, do qual adoto como razão de decidir, ressaltando que em alguns pontos analisados no presente caso esse relator diverge do entendimento esposado pelo Conselheiro Paulo Guilherme:

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

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

Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

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

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

III - (VETADO)

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

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

Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

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

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

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

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não

houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial a que se nega provimento.

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

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

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

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

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

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

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

Solução de Divergência nº 14/2007:

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

EMENTA: *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados*

diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

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

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

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

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

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

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

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

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

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

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

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo

ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

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

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

Acórdão nº 3301-002.270:

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

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

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

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

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo,

dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

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

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

Considerando que já houve no presente processo decisão quanto a outros "insumos" utilizados pela recorrente, conforme trazido no relatório, que servem de base para o cálculo de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos, passamos a análise de dos itens aos quais se debruçou a Diligência Fiscal.

II.1 - Embalagem De Apresentação e Embalagem De Transporte

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

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

[...]

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

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

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

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

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

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o

produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

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

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

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

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

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

Alega ainda que as embalagens destinadas a transporte não são passíveis de utilização e oneraram o custo final do produto, constituindo custo de aquisição de insumos. Quanto à glosa de outras embalagens que acondicionam os produtos comercializados, a recorrente entendeu tratarem de embalagens de apresentação, não se destinando apenas ao transporte, mas garantindo a integridade dos produtos e destaque frente aos consumidores, não sendo passíveis de reutilização.

A resolução determinou a diligência para que a recorrente pudesse comprovar as embalagens que fossem de apresentação. O relatório fiscal elaborado reconheceu parcialmente o direito de creditamento, mantendo a glosa relativa a embalagens consideradas como de transporte.

Por se tratar de fase posterior ao processo produtivo da Recorrente, as embalagens utilizadas com função precípua de transporte e armazenamento dos produtos acabados, não integram o processo produtivo, seja direta ou indiretamente e, nessa condição, não geram créditos.

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

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

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

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

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

Portanto, além do valor reconhecido anteriormente a título de embalagens de apresentação, deve ser admitido também o crédito relativo às embalagens consideradas pela fiscalização como de transporte, as quais foram registradas pela Recorrente como de apresentação, e as embalagens de transporte propriamente ditas.

II.2 - Peças e Partes - Material de Reposição

A resolução que deferiu a diligência requereu que fosse discriminado que peças teriam sido utilizadas em manutenções e que peças não teriam sido utilizadas. A diligência concluiu que 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.

Por seu turno, a recorrente se manifestou no sentido de que a diligência teria confirmado que todas as peças se referem à manutenção de máquinas e equipamentos.

A recorrente apresentou arquivo contendo a relação de peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização.

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

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

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo

valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, citam-se acórdãos:

Acórdão nº 1401-000.769:

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

COSIT nº 02/96, sob pena se exigir o recolhimento do tributo que se sabe será restituído, vez que a empresa terá direito a apropriar as depreciações daqueles bens ativados.

Acórdão nº 1302-00.463:

DESPESAS COM REPAROS E CONSERVAÇÃO. ATIVAÇÃO.

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

Acórdão nº 105-17.423:

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

Recurso de ofício conhecido e improvido.

Acórdão nº 103-22.314:

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

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

II.3. Aquisições de produtos de Conservação e Limpeza

No que tange a referido item, entendo que a irresignação apresentada pela recorrente apresenta sustentação para prosperar.

Conforme planilha apresentada nas peças de defesa da contribuinte, os produtos sobre os quais se requer o creditamento da COFINS, seriam utilizados na limpeza de carretas, silos, tanques, máquinas e equipamentos de produção.

A contribuinte faz menção ainda a Solução de Consulta DISIT 08 nº 13, de janeiro de 2010, a qual supostamente lhe garantiria 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. A partir de 1 . de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins as despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

(...)

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. (destaquei)

(...)

Ora, a Solução de Consulta trazida pela recorrente traz a possibilidade de ser creditada pelos dispêndios na aquisição dos produtos de limpeza utilizados na higienização, o que de fato restou constatado no decorrer do presente processo.

Conforme demonstrado, a limpeza e higienização é parte indissociável do processo de produção da contribuinte, motivo pelo qual entendo ser possível o creditamento pleiteado, devendo ser levantada a glosa dos créditos quanto aos itens em análise.

II.4. Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

No que tange ao presente item, o entendimento desse relator é idêntico ao exarado pelo i. Cons. Paulo Guilherme, traduzido no voto proferido no processo n.º 10925.001199/2009-61, razão pela qual pede-se vênua para transportar as razões do processo mencionado para esses autos, com as alterações pertinentes ao caso em tela.

A recorrente pugna pelo reconhecimento de valores relativos à utilização de gás Ultrasystem, graxas, óleos e lubrificantes que seriam usados em equipamentos do setor produtivo como empilhadeiras, máquinas do setor de leite longa vida etc.

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

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

II.5. Aquisição de Amônia

No mesmo sentido quanto aos combustíveis e lubrificantes, comungo do entendimento do i. Conselheiro alhures mencionado.

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

Assim, pela descrição, podemos verificar que a amônia é utilizada no processo produtivo, devendo ser reconhecido o creditamento sobre o valor de sua aquisição.

II.6 - Serviços Utilizados como Insumo - Linha 3 e Despesas de Fretes e Armazenagem na Operação de Venda Linha 07

Novamente pedindo vênia para utilizar as conclusões do voto proferido no processo nº 10925.001199/2009-61, transcrevo abaixo os apontamentos trazidos pelo i. Relator naquela oportunidade, esclarecendo que faço alterações relacionadas a dados próprios do processo em análise, e ressaltando o entendimento quanto a possibilidade de haver o creditamento observado sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero.

A fiscalização glosou serviços informados na linha 03 das fichas 4 e 6 do DICON - Serviços utilizados como insumos, constantes do Anexo III relativos a manutenções das instalações industriais, carga de resíduos, dedetização, etc e ainda fretes nas aquisições de insumos, fretes entre estabelecimentos (coleta e produção, produção e venda, armazenamento de queijo e retorno do produto à empresa).

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

A recorrente apresentou em cumprimento da diligência, planilhas que apresentaram um valor a menor de R\$ 181.065,68, em relação ao valor apresentado no recurso voluntário, 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 Saort nº 360/2014.

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

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

A resolução, então, solicitou a demonstração de que tais serviços seriam aplicados diretamente no processo produtivo dos bens destinados à venda, cujo cumprimento resultou na Intimação Saort nº 360/2014, da qual transcreve-se a parte relativa aos serviços utilizados como insumos:

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

6.1 APRESENTAR relação de todas as notas fiscais de ENTRADA, correspondente aos serviços gerais (item 6) que

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

Em resposta, a recorrente informou ter apresentado as planilhas contendo os serviços utilizados diretamente no processo produtivo - 5.a-, uma planilha com os demais serviços - 5.b-, uma planilha com serviços cuja função não foi reconhecida - 5.c, e notas fiscais de aquisição de insumos, informadas equivocadamente como serviços - 5.d.

O relatório fiscal resultado da diligência consignou que no arquivo 5.a - serviços utilizados como insumos diretamente na produção - a recorrente relacionou serviços que não seriam utilizados diretamente na produção ou que deveriam ser amortizados por ampliar a vida útil em mais de um ano. Da planilha 5.b, manteve a glosa daqueles identificados como serviços sem função identificada, que o relatório identificou como item 5.d, mas que a recorrente referiu-se como item 5.c.

A recorrente propugnou em sua manifestação sobre o resultado da diligência pela reconhecimento do creditamento sobre os itens 5.a e 5.b, reconhecendo como não comprovados os serviços do item 5.c. Quanto ao item 5.d, nada informou.

Dentre os serviços relacionados no item 5.a, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas a serviços de manutenção na ETE, levantamento topográfico, elaboração de projetos, treinamentos, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, pois que se referem a dispêndios anteriores ou posteriores à produção, bem como serviços de instalações elétricas, montagens, construção de muro, instalação de poço artesiano, que pertencem ao ativo permanente.

Concernente ao item 5.b - tratam-se de serviços relativos a exames admissionais, radiológicos, transporte de funcionários, elaboração de projetos, ginástica laboral, hospedagem, monitoramento, sistema de alarme, manutenção de ramais telefônicos etc, que não possuem inerência ao processo produtivo, devendo ser mantida a glosa.

Relativamente ao item 5.c, a recorrente reconhece a procedência da glosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, os fretes nas aquisições de insumo devem ser reconhecidos por se tratarem de custo de aquisição, bem como os fretes de transferências de insumos entre estabelecimentos, por se tratarem de serviços 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 das seguintes planilhas, sobre as quais o relatório fiscal não se pronunciou:

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

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

- FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO: nesse tópico diverjo, com a devida vênia, da posição esposada pelo n. relator do processo 10925.001199/2009-61, pois entendo ser direito do contribuinte se creditar na referida operação.

Desta feita, com a devida licença, tomo por razão de decidir o voto vencedor relacionado à matéria, redigido pelo i. Conselheiro Walker Araujo, nos seguintes termos:

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

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

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

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.NÃO-CUMULATIVIDADE.

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

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

A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do

§ 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):(grifei).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

INSUMOS ALCANCE FRETE DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS devido.

Destaca-se o excerto abaixo deste acórdão:

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

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

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

Portanto, incabível o creditamento relativo a tais despesas.

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

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

* 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 de 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 devoluções de leite, produto com alíquota zero, cujo custo de aquisição não gera crédito, além de representar inovação nas razões recursais manifestadas em manifestação de inconformidade e impugnação, por não se tratar de frete na aquisição de insumos, ou de transferências de insumos ou produtos acabados, nem de frete na operação de venda.

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

Assim, devem gerar créditos os fretes relativos às planilhas - VENDA PROD. ACABADO, VENDA PROD. AGROP, TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC, REMESSA ANÁLISE, RETORNO ANÁLISE, REMESSA CONSERTO e RETORNO CONSERTO, FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO, ressalvando a necessidade de a unidade de execução do acórdão apurar o crédito relativo à COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos com a descrição genérica de

"diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido.

II.7 - Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

A fiscalização glosou o creditamento sobre encargos de depreciação relativos a bens adquiridos anteriormente a 1º/05/2004, a bens usados, a veículos da administração, à correção monetária do imobilizado e outros bens não utilizados na linha de produção, e também relativos a bens sem comprovação documental.

O relatório da diligência pouco esclareceu sobre os bens do ativo imobilizado, declarando que

Em virtude da análise do demonstrativo contendo novas e detalhadas informações (descrição do bem, destinação do bem e utilização/função de cada imobilizado no processo produtivo) determinados bens do ativo imobilizado devem ter a apropriação de seus respectivos créditos reconhecidos na Linha 09 – Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado, conforme Anexo V, e que se referem aos encargos incorridos, no trimestre, de R\$ 4.062,48 (Quatro mil sessenta e dois reais e quarenta e oito centavos).

Entretanto, analisando os documento acostados aos autos, entendo devam ser mantidas as glosas relativas a EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999-ESMENA DO BRASILS/A, PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BALELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL-3000 CAP 200KGX1 OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17 G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM NF-312-MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP, CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório sobre embalagens, inclusive aquelas consideradas pela fiscalização como de transporte, as quais foram registradas pela recorrente como de transporte, aquisição de material de reposição, aquisição de amônia, combustíveis e lubrificantes, serviços como insumos, fretes nas: VENDA PROD. ACABADO e VENDA PROD. AGROP, COMPRA DE INSUMOS, FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO, TRANSFERÊNCIA PC e PC-PC, REMESSA ANÁLISE e RETORNO ANÁLISE, REMESSA CONserto e RETORNO CONserto; e encargos de depreciação, nesse caso devendo ser mantidas as glosas relativas a (e-fls. 1384 a 13394) EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999-ESMENA DO BRASILS/A,

PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BAL.ELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL-3000 CAP 200KGX1 OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17 G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM NF-312-MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP , CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM. , todos valores referentes a base de cálculo.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.