



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

**Processo nº** 10925.002199/2009-89  
**Recurso nº** 914.857  
**Resolução nº** **3801-000.339 – 1ª Turma Especial**  
**Data** 23 de maio de 2012  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** LATICÍNIOS TIROL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

### **RESOLUÇÃO**

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

Os Conselheiros Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Marcos Antonio Perazolli, OAB/SC nº 12.275.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)  
José Luiz Bordignon - Relator.

**EDITADO EM: 05/07/2012**

Processo nº 10925.002199/2009-89  
Resolução n.º **3801-000.339**

**S3-C1T1**  
Fl. 679

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), José Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel.

CÓPIA

## Relatório

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

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social - PIS, não-cumulativa, no valor de R\$ 658.266,20, decorrentes de operações no mercado interno não tributadas, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão da contribuição, que remanesceram ao final do quarto trimestre de 2006, 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 pessoas físicas e de mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito;*

*(b) aquisições de bens não enquadrados como insumos – valores excluídos da Linha 02 - Bens utilizados 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: Ácido 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: relata a Autoridade Fiscal que a contribuinte não apresentou a memória de cálculo conforme solicitado por meio de intimação fiscal, não tendo sido informado o CNPJ do fornecedor a descrição ou nome comercial do serviço, razão pela qual restou impossível determinar o enquadramento ou não dos serviços como insumos;*

*(d) energia elétrica: foram glosadas as despesas com energia elétrica referentes aos meses de novembro e dezembro de 2006 por não terem sido apresentados os respectivos comprovantes;*

*(e) frete na operação de venda - valores excluídos da linha 07 Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda: relata a Autoridade Fiscal que a memória de cálculo apresentada pela requerente não contemplam as informações solicitadas por meio da Intimação Saort; não foi informado o campo número da Nota Fiscal de Saída, emitida pela Lactinios 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 à impossibilidade de se estabelecer a correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda. Relata, ainda, que foi solicitado por amostragem algumas notas fiscais que compõem o valor informado a título de fretes nas operações de venda 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 Lactinios 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 transportes, veículos da administração, e máquinas e equipamento' que não são utilizados na produção de bens destinados à venda;*

*(f) outras operações com direito de crédito: valores excluídos da linha 13 - Outras Operações com Direito de Crédito: relata a Autoridade Fiscal que foi glosado o valor referente a despesas com combustível e/ou lubrificantes, informado na linha 13 das fichas 06 e 12 do Dacon, em razão de os produtos indicados na memória de cálculo apresentada não consistirem de insumos; informa que o valor informado na memória de cálculo é inferior ao valor informado no Dacon;*

*Além das glosas acima a Autoridade Fiscal realizou ajuste nos valores referentes ao Crédito Presumido - Atividade Agroindustrial. 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.

Também foram glosadas da base de cálculo do Crédito Presumido – Atividade Agroindustrial as diferenças verificadas entre os valores informados na memória de cálculo e os informados no Dacon.

### **Manifestação de inconformidade**

1. A contribuinte, inicialmente, alega ilegalidade das glosas procedidas pela Autoridade Fiscal em face da **ofensa ao Princípio da Não-Cumulatividade**, "termo utilizado pelo § 12, do art. 195 da CF/88". Nesse sentido, argumenta que, como a contribuição para o PIS e a Cofins, a teor das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, incidem sobre "o total das receitas auferidas pela pessoa Jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", seus respectivos créditos também devem ser calculados sobre os custos e despesas gerais necessários à obtenção das receitas e não somente sobre insumos e bens adquiridos para revenda, sob pena de tornar tais contribuições cumulativas, ainda que em parte, numa "clara infração ao art. 111 do CTN".

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

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

### **Bens utilizados como insumos**

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

Em que pese esta alegação, argumenta ainda: - que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte 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 do 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.*

*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. 08.*

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

*7. Em relação à **glosa de valores relativos às aquisições de produtos de conservação e limpeza** - os quais lista como "(ácido nítrico, soda líquida, detergente, etc.)" -, reclama que "Da mesma forma como descrito no item anterior, não houve a adequada individualização de todos os produtos e do respectivo montante glosado no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal" e diz que apresenta em anexo planilha com relação dos referidos produtos (Doc. 09). Traz um quadro onde lista os produtos e sua destinação, e menciona a Solução de Consulta nº 13, de 06 de janeiro de 2010, da DISIT 08, por meio da*

qual, argumenta, a Secretaria da Receita Federal «afirma que a Contribuinte tem direito de incluir na base de cálculo os produtos de limpeza.

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

9. Reclama, a contribuinte, que do montante informado a título de **bens adquiridos utilizados como insumos**, houve glosas em duplicidade no valor de R\$ 1.127.355,17; lista (Doc. 12) as notas fiscais que foram computadas duas vezes na planilha que apresenta a base de cálculo glosada - Anexo II.

#### **Serviços utilizados como insumos**

10. A interessada, inicialmente, informa que dentre os valores glosados há valores que se referem a **serviços que são utilizados como insumo**. Argumenta, então, que a Autoridade Fiscal agiu de forma arbitrária ao glosar todo o valor informado a esse título, mesmo considerando o fato de a memória de cálculo apresentada estar em desconformidade com o solicitado. A fim de comprovar a existência de valores que geram créditos, junta uma amostra das notas fiscais relacionadas à presente glosa, às fls. 536/538 do processo nº 10925.002185/2009-65 - Cofins. Por fim, pugna pela realização de diligência, caso se entenda que os documentos acostados não sejam suficientes a comprovar o que pretende.

11. A fim de comprovar a **despesa com energia elétrica**, referente à junho/2006, traz cópia do documento e relatório denominado "CAEFTARR/CAEFTARR – Relatório de faturas arrecadadas" Doc. 13, fornecidos pela agência regional da CELESC em Joaçaba.

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

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

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

### **Encargos de Depreciação**

*12. Em relação à glosa dos encargos de depreciação, inicialmente, a interessada diz que não pretende discutir a glosa dos bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004, dos bens usados, dos veículos da administração, da correção monetária do imobilizado e outros bens, por concordar que não são utilizados em sua linha de produção. No entanto, entende indevida a glosa relativa a uma parcela dos bens que, conforme alega, além de serem utilizados no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo, conforme é possível constatar da descrição de sua aplicação/destinação constante da planilha (Doc. 14) e das respectivas imagens que anexou ao presente processo (Doc. 15).*

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

### **Combustíveis e lubrificantes**

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

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

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

A Delegacia de Julgamento em Florianópolis proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*ANO-CALENDÁRIO: 2006*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*ANO-CALENDÁRIO: 2006*

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

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

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

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

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

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

*As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.*

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

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

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 560 a 616, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade, acrescentando, em síntese:

- Concluiu a Autoridade Julgadora que é procedente em parte a manifestação de inconformidade, “*modificando o crédito passível de ressarcimento de R\$ 298.692,93, reconhecido pela DRF/Joaçaba/SC, para R\$ 321.816,74*”.
- A referida decisão considerou como insumos e, conseqüentemente, **homologou os créditos sobre a aquisição** de alguns itens dos seguintes grupos:
  - a) Itens **supostamente sujeitos a alíquota zero**: citrato de sódio, nisina e lenha.
  - b) **Outros insumos**: Açúcar, pronto de mel frut viva mel, lactomix, coalho em pó, dorefos, glososystem, lípase de cabrito, preparação de frutas, cacau em pó e lactomix.
  - c) **Energia elétrica.**
- Não obstante, a autoridade julgadora **manteve a glosa dos créditos de PIS em relação às aquisições dos seguintes itens**:

**Descrição / Valores (R\$)**

**Linha 02** - Bens utilizados como Insumos 2.523.701,42

Embalagens de Apresentação 1.671.486,32

Embalagens de Transporte 133.941,92

Materiais de Reposição (Peças em geral) 452.628,28

Produtos de Conservação e Limpeza 265.643,90

**Linha 03** - Serviços utilizados como Insumos 668.072,25

Serviços 668.072,25

**Linha 07** - Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda 11.277.217,92

Fretes 11.277.217,92

**Linha 09** - Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado 84.425,28

Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado 84.425,28

**Linha 13** - Outras Operações com Direito a Crédito 79.957,00

Combustíveis e Lubrificantes 79.957,00

- DA EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL - DESCONSIDERAÇÃO DE ALGUNS PRODUTOS CUJO CRÉDITO FOI DEFERIDO NO CÁLCULO DO MONTANTE HOMOLOGADO - O Fisco deferiu parcialmente o direito da Recorrente em relação a alguns insumos pleiteados na Manifestação de Inconformidade. Porém, ao elaborar os mapas dos valores cujo crédito foi homologado a Autoridade Administrativa incorreu em erro material, desconsiderando alguns valores nos cálculos de soma.
- Que a decisão singular manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre **frete na operação de venda, encargo de depreciação e embalagens de apresentação**. Para tanto, alegou entre outros fatos, a imprecisão na comprovação ou identificação da origem e natureza dos referidos créditos.

### **DO PEDIDO:**

Face ao exposto, a Contribuinte requer que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão nº 07-23.332, de 18 de fevereiro de 2010, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC, reconhecendo a existência dos créditos em favor da Contribuinte, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 195, § 12, da Constituição Federal, bem como em face da argumentação específica contida em cada um dos itens (artigos) retro expostos.

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

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Como visto anteriormente, trata-se de Pedido de Ressarcimento de Pis/Pasep Não-Cumulativo, fls. 01/02, referente ao 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 658.266,20, cumulado com pedido de compensação, fls. 05, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referente ao período de apuração 03/2007, no valor de R\$ 658.266,20.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba - SC, através do Despacho Decisório de fls. 47/48 (Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, fls. 28/48), deferiu parcialmente o direito creditório da interessada, no valor de R\$ 298.691,93, homologando a compensação requerida até o limite ressarcido.

Por seu turno, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, alterando o valor a ressarcir para R\$ 321.816,74.

Passo, a seguir, examinar as matérias objeto da presente contenda.

### 1 - Dos insumos tipificados na Lei nº 10.637/2002.

A matéria em discussão nestes autos diz respeito ao regime da não-cumulatividade da contribuição para o Pis/Pasep, previsto no §12 do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, e instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002).

Para auxiliar na solução da lide, transcrevo, a seguir, excertos da legislação de regência:

#### **Constituição Federal, de 1998**

*Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)*

*b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)*

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

**Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002.**

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.**

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.** [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

**Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:**

*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:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos:***

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços.*

*(...)*

*§ 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;*

Diante de tudo até aqui exposto, faz-se necessário responder a seguinte questão: Qual é o conceito de insumo aplicável à contribuição para o PIS/Pasep Não- Cumulativo a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Antes de responder a pergunta acima formulada, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a sistemática da não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.637, de 2002.

É forçoso reconhecer que a lei instituidora da contribuição em comento não trouxe o conceito de "insumos" e, tampouco, remeteu à utilização subsidiária da legislação de outro tributo para a busca do seu significado. Desse modo, resta-nos a opção de buscar no ordenamento jurídico, em especial na esfera tributária, o referido conceito.

O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela EC nº 42, de 2003, não guarda correspondência com aquele previsto na constituição para os impostos sobre a produção e o consumo (IPI e ICMS). No caso do Pis, o método de apuração da referida contribuição depende de regulação infraconstitucional, o que não ocorre com o IPI e ICMS, cujos princípios se encontram gravados no texto constitucional.

A não-cumulatividade prevista na Constituição Federal trata tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS). Portanto, não é no texto maior que se deve buscar a resposta para a pergunta acima formulada.

É de se dizer, também, que não é possível se extrair do texto constitucional que todo e qualquer custo ou despesa necessários ao funcionamento da empresa são capazes de gerar crédito na apuração do Programa de Integração – Pis/Pasep.

Como visto anteriormente, o IPI e o ICMS usam a sistemática da não-cumulatividade para apurar o valor a ser recolhido a título dos referidos tributos. No entanto, a sistemática eleita pelo legislador para o Pis/Pasep não-cumulativo difere daquela adotada no caso do IPI e do ICMS. Ou seja, os métodos de apuração são distintos.

Para o IPI e o ICMS o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente pago por ocasião da entrada (compras).

Já no caso do Pis/Pasep não-cumulativo, a forma de apuração do valor devido é obtido pela utilização do “Método Subtrativo Indireto”, que consiste em atribuir crédito fiscal sobre custos/despesas definidos em lei, na mesma proporção da alíquota aplicada sobre as receitas.

Portanto, somente os créditos previstos no rol do art. 3º da Lei nº 10.637/02 são passíveis de serem descontados para a apuração da base de cálculo do Pis/Pasep Não-Cumulativo.

Assim, se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao aplicador do direito ampliar ou restringir seu alcance.

Terminada a explanação acima, resta definir o significado do termo “insumos” a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, “do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “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 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”.

Assim, é meu pensar que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários e indispensáveis a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não devendo ser adotado o conceito restritivo aplicado ao IPI, nem tampouco ao do IRPJ (ampliado), pois a materialidade dos tributos são distintas.

É nesse sentido o acórdão proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do **Recurso Especial nº 1.246.317** – MG (2011/0066819-3), cuja ementa abaixo transcrevo:

#### EMENTA

**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 nº 10.637/2002 e nº 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 nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 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

Documento assinado digitalmente com ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE LUIZ BORDIGNON, Assinado digitalmente em 05/07/2012

por JOSE LUIZ BORDIGNON, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### *7. Recurso especial provido. (grifos acrescidos)*

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração do Pis/Pasep não-cumulativo.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço.

A seguir, passo a analisar os custos/despesas glosados pela fiscalização pela inclusão como créditos na apuração do Pis/Pasep não-Cumulativo.

Às folhas 580/616, a recorrente descreve os materiais/serviços que foram objeto de glosa pela DRF/Joaçaba, os quais são aqui transcritos:

#### **1.1 - Material de Embalagem.**

A recorrente defende a manutenção do crédito relativo ao dispêndio realizado com as embalagens de transporte, conforme consta de seu recurso, fls. 580/588.

“[...]”

*A Autoridade Administrativa entende de forma equivocada, contrariando a lógica e conceitos utilizados pela própria Lei, que as aquisições de embalagens aplicadas no acondicionamento dos produtos elaborados pela Contribuinte não compõem o processo de industrialização, por isso não podem ser consideradas na apuração dos créditos do PIS não-cumulativo.*

*Que as embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados foram totalmente glosadas da base de cálculo dos créditos da contribuição ao PIS, admitindo-se, em princípio o crédito para as embalagens de apresentação que sejam incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, devendo ser entendida como aquela empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com a sua venda no varejo.*

*Que a legislação específica do PIS/COFINS, não distingue embalagens para simples transporte. A interpretação meramente literal das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como das Instruções Normativas nºs 47/2002 e 404/2004, desautorizam completamente as ilações tiradas pela relatora em seu voto”.*

“[...]”

*Os materiais de embalagens mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais são insumos consumidos na fase final da*

*industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Recorrente, se quiser-se admitir ao menos em parte como válido o raciocínio contido na decisão recorrida.*

[...]

*Ora, não há dúvidas de que nessas condições as embalagens constituem **custo de aquisição** de insumos. Excluí-las, torna o custo dos produtos irreal, uma vez que o montante dos insumos relativos aos materiais de embalagem, ora glosados, representa uma parcela significativa no seu valor.*

[...]"

Por seu turno, a autoridade fiscal assim se pronunciou, fls. 37.

*“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 transportes das mercadorias. **Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados.** São assim entendidos os acondicionamentos feitos 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, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º)”.*

Em apertada síntese, pode-se dizer que a recorrente defende a tese de que os gastos com embalagens, sejam elas de acondicionamento ou transporte, estariam enquadrados no conceito de insumos, pois a legislação não distingue uma da outra.

Nesse aspecto, é meu pensar que a recorrente não tem razão. O alargamento do sentido do termo “insumos” que a recorrente quer imprimir não pode prosperar.

No entanto, às fls. 587, a recorrente argui que “[...] *os itens glosados pela fiscalização (caixas de papelão, bobinas lisas, termo encolhível, rótulos, entre outros) aplicados ao final do processo de industrialização, formam embalagens de apresentação, não podendo ser considerados como embalagens utilizadas apenas para o transporte”.*

Sobre esse aspecto, a autoridade julgadora de primeira instância assim se manifestou, fls. 493:

*Dentre as embalagens mostradas há algumas que poderiam ser consideradas como próprias à apresentação do produto, por indicarem quantidades em que estes usualmente são vendidos ao consumidor final e conterem indicações promocionais destinadas à sua valorização. No entanto, não há como reconhecer créditos em relação a eventuais aquisições de embalagens dos tipos que são mostrados nas referidas fotos, haja vista a contribuinte não ter trazido nenhuma comprovação*

*documental, nos termos do que foi posto no item 1.1 deste voto, da efetiva ocorrência, no período sob análise, de operações desta natureza.*

Em análise do argüido pelas partes, combinada com a decisão recorrida, entendo necessário ser esclarecido quais os itens se referem efetivamente a embalagens de apresentação de produto foram alocados, erroneamente, como embalagens de transporte. Ressalto a necessidade de demonstrar, com clareza de detalhes, a função/utilização de cada item e não apenas de forma consolidada.

## **1.2 - Materiais de Reposição - Peças em geral.**

A recorrente defende a manutenção do crédito relativo ao dispêndio realizado com materiais de reposição, conforme consta de seu recurso, fls. 488.

*“A Autoridade Fiscal excluiu da base de cálculo da apuração dos créditos do PIS não-cumulativo o valor correspondente às aquisições de peças em geral (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.*

*A exclusão dos valores correspondentes às “peças em geral” utilizadas pela Recorrente também não procede.*

*Referidos materiais adquiridos pela Recorrente destinam-se à manutenção das máquinas e equipamentos que se desgastam no processo de fabricação dos laticínios, conforme comprovam a planilha com a descrição das peças e as notas fiscais de aquisição juntadas, por amostragem, aos presentes autos por ocasião da manifestação de inconformidade”.*

Quanto as glosas referentes as aquisições de peças em geral, para manutenção de máquinas e equipamentos (adaptador, adesivo, bucha, broca, correia, cotovelo, disjuntor, joelho, lâmpada, mangueiras, parafuso, pilha, porta, retentor, rolamentos, etc), deve-se ter em mente que só geram créditos as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas a pessoa jurídica, desde que tais partes e peças de reposição não estejam obrigadas a ser incluídas no ativo imobilizado.

A requerente junta ao processo o DOC. 08, fls. 333, denominado de “Relatório de aquisição de materiais de manutenção”. No entanto, além de estar incompleto, pela descrição contida não se pode concluir que tratam-se de peças de reposição de máquinas e equipamentos e, ainda, que sofram desgaste físico ou químico quando em contado com o bem fabricado.

Assim, faz-se necessário detalhar (discriminar) quais dessas peças são aplicadas na manutenção de máquinas/equipamentos que são empregadas na fabricação de bens destinados à venda.

Saliento, novamente, a necessidade de demonstrar a utilização (função) de cada item no processo e não apenas de forma consolidada.

### **1.3 - Serviços utilizados como Insumos.**

A recorrente defende a manutenção do crédito relativo aos dispêndios realizados com serviços, na qualidade de insumos, conforme consta de seu recurso, fls. 593/603.

“[...]”

*Os serviços cujos valores a fiscalização insiste em excluir da base de cálculo do crédito do PIS correspondem a serviços de manutenção industrial, resfriamento do leite, fretes, dentre outros, utilizados no processo produtivo. Assim, a Contribuinte passa a expor adiante as razões pelas quais entende correto o desconto dos créditos de PIS sobre os serviços utilizados como insumos, já que este é, em suma o objetivo deste processo”.*

#### **1.3.1 – Créditos sobre os serviços gerais.**

*“Os serviços de manutenção industrial, resfriamento de leite, análise laboratoriais, armazenagem, locação de equipamentos industriais e outros serviços prestados à Recorrente correspondem a serviços essenciais ao processo produtivo do parque fabril da empresa, conforme comprovam as notas fiscais juntadas por amostragem e as planilhas apresentadas com a Manifestação de Inconformidade.*

*Sendo assim, a Contribuinte entende correto o desconto dos créditos de PIS sobre esses serviços, pois a lei lhe garantiu esse direito e não vedou o seu aproveitamento, conforme amplamente debatido no item “6” do presente recurso”.*

#### **1.3.2 – Créditos sobre os serviços de fretes.**

*“Pelos motivos já expostos, a Autoridade Administrativa glosou os valores informados pela Contribuinte a título de fretes nas aquisições de insumos, fretes operações de venda e fretes entre estabelecimentos da empresa, informados pela Contribuinte na base de cálculo dos serviços utilizados como insumos”.*

Por seu turno, a fiscalização assim se manifestou sobre a possibilidade de creditamento dos dispêndios com bens e serviços utilizados como insumos.

*“O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, autoriza o creditamento sobre bens e serviços, **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **adquiridos no mês.***

“[...]”

*Entretanto na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Tratam-se, na*

*verdade de despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e a Cofins.*

[...]"

Como visto anteriormente, para que o dispêndio com serviços possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, na qualidade de insumo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, ou seja, ser usado durante o processo de fabricação de bens ou na prestação de serviços destinados a venda.

Conforme “Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal”, às fls. 38, constata-se que foi glosado o valor de R\$ 6.341.810,45, a título de “Serviços utilizados como insumos”, cuja razão foi assim manifestada pela autoridade fiscal:

*“Em relação aos itens constantes na Linha 03 - Serviços utilizados como insumos, Anexo III, verificamos que vários serviços descritos não se agregam ao produto, na sua maioria são serviços gerais como: manutenção das instalações da indústria, carga de resíduos, dedetização, entre outros. Desta forma, fica evidente o não enquadramento ao termo legal de insumos, como prediz o inciso II, do art. 3, da lei nº 10.833”.*

A recorrente, por seu turno, protesta contra a referida glosa da fiscalização, pois entende que dentre os valores desconsiderados há àqueles referentes a serviços que são utilizados como insumos. Às fls. 603, aduz que “*merece reforma o acórdão recorrido para que sejam incluídos na base de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo valores glosados a título de serviços e todos os dispêndios com frete no valor total de R\$ 668.072,25”.*

Quanto ao acima aludido, não se contesta que o dispêndio com serviços utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda dão direito a crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, pois é assim que a lei determina. O que está sendo colocado é que a relação de serviços apresentada pela interessada, contida no anexo III, às fls. 67/69, não permite identificar a relação dos mesmos com o processo produtivo da empresa.

Assim, faz-se necessário detalhar (discriminar) quais desses serviços estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, ou, no mínimo, quais são indispensáveis a produção de bens destinados à venda.

## **2 - Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda**

A autoridade fiscal assim se manifestou sobre os dispêndios com armazenagem e frete na operação de venda, fls. 38/39.

*O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, autoriza o creditamento sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **incorridos no mês**, que assim dispõe:*

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

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

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a [Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), o disposto: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)*

*Por meio da intimação Saort nº 16.117 (fl. 06), item 04, foi solicitado a apresentação da memória de cálculo, da seguinte forma:*

4. Apresentar relação das despesas, conforme linha 07, Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, contendo os campos: tipo de documento, data de emissão, número da NF, nome do emitente, CNPJ do emitente, descrição ou nome comercial do serviço, valor de aquisição, no caso de frete na operação de venda: o nº da Nota Fiscal de Saída, emitida pela LACTICÍNIOS TIROL, (planilha digital).

*No entanto, a memória de cálculo apresentada pela requerente, com os nomes de Item **F04-4-06**, não contemplam as informações solicitadas por meio da Intimação Saort, item 04, o campo: **número da Nota Fiscal de Saída, emitida pela Lactícínios Tirol, no caso de frete na operação de venda**. Desta forma fica totalmente prejudicada a análise do direito 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, evitando desta forma o cômputo dos valores referente aos fretes entre as **unidades de coleta e produção** e/ou entre a **produção e as unidades de vendas**.*

*Conforme Intimação Saort nº 16.175 (fls. 25 a 27), foi solicitado por amostragem algumas notas fiscais que compõem o referido frete na operação de vendas. Entre as cópias apresentadas, verificam-se notas fiscais de fretes na aquisição de insumos, fretes na venda de mercadorias, fretes entre estabelecimentos da empresa Lactícínios Tirol e fretes entre empresa de armazenagem e a Lactícínios Tirol.*

*[...]*

*A partir dessas definições aplicáveis às despesas que não podem ser classificadas como de armazenagem e/ou frete na operação de venda, não ensejando, portanto, direito a crédito, impõem-se desta forma a glosa. O total subtraído, por esse critério, do valor da linha 07 das fichas 4 e 6 da DACON, e que se refere às notas fiscais de entradas, **conforme Anexo IV**, foi, no trimestre, de **R\$ R\$ 11.277.217,92** (Onze milhões duzentos e setenta e sete mil duzentos e dezessete reais e noventa e dois centavos).*

Por sua vez, a recorrente defende a manutenção do crédito relativo as despesas de armazenagem e fretes nas operações de vendas, conforme consta de seu recurso, fls. 603/611 .

*“O Fisco desconsiderou da apuração dos créditos do PIS todos os valores considerados como frete na operação de venda, devido à ausência de informações nas memórias de cálculo solicitadas e sob o*

*argumento de que parte dos valores não se enquadra como frete de vendas.*

*A Autoridade Julgadora, por sua vez, manteve a glosa dos valores informados na linha "07" do DACON alegando que não restou efetivamente comprovado pela Contribuinte a vinculação das despesas de fretes com as vendas dos produtos.*

*[...]*

*O procedimento adotado pelo Fisco é improcedente, eis que desconsiderou os documentos fiscais apresentados, como também princípio elementar do processo administrativo, que é justamente proceder o acerto do lançamento e a apuração dos créditos efetivos a que faz jus o contribuinte.*

*Inicialmente, importa destacar que, em atendimento a Intimação SAORT nº 16.175, a Contribuinte apresentou cópia de notas fiscais de fretes de venda, conforme reconhecido pela própria Autoridade, comprovando as aquisições dos respectivos fretes. Não há procedência, portanto, na suposta ausência de provas.*

*Em sua análise, o Fisco constatou que entre os valores informados pela Recorrente como fretes de venda existem, também, valores decorrentes de fretes na aquisição de insumos e frete entre os estabelecimentos da empresa.*

*Observe-se que a Autoridade reconhece a existência de notas fiscais relativas a frete nas operações de venda. Contudo, promove a glosa do valor informado a esse título de frete nas operações de venda.*

*Desconsiderou, inclusive, o valor das notas fiscais apresentadas.*

*A Administração Fazendária age de forma arbitrária e ilegal ao impor a glosa destes valores!*

*A sistemática adotada pelas Autoridades Fazendárias é improcedente, pois, considerando os documentos apresentados que comprovam as despesas e os custos com fretes, a Contribuinte tem direito ao aproveitamento de créditos sobre tais dispêndios”.*

Conforme pronunciamento da autoridade fiscalizadora, acima registrado, a interessada foi intimada a apresentar a memória de cálculo do valor constante na **linha 07 do Dacon**, informando: o tipo de documento; data de emissão; número da NF; nome do emitente; CNPJ do emitente; descrição ou nome comercial do serviço; valor de aquisição, no caso de frete na operação) de venda. No entanto, a contribuinte não forneceu as informações necessárias à identificação das despesas com o frete na operação de vendas.

A recorrente, quanto ao tema, limitou-se a argüir que apresentou cópia de notas fiscais de fretes de venda, conforme reconhecido pela própria fiscalização, comprovando as aquisições dos respectivos fretes. Também, que apesar da autoridade fiscal reconhecer a existência de notas fiscais relativas a frete nas operações de venda, glosou o respectivo, desconsiderando, inclusive, àquelas notas fiscais que já se encontravam anexadas ao presente processo.

Assim, necessário se faz consignar que, conforme dispõe a Lei nº 10.833, de 2003, excerto abaixo colacionado, todo o dispêndio com armazenagem e frete nas operações de vendas pode ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo. É a lei que assim determina.

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

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

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)[\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#).*

*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](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

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

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a [Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), o disposto: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)*

Quanto ao tema acima tratado, não se contesta que o dispêndio com armazenagem e fretes nas operações de vendas dão direito a crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, pois é assim que a lei determina. O que está sendo colocado é que a relação de notas fiscais apresentada pela interessada, contida no anexo IV, às fls. 70/106, não permite identificar a que se destinam àqueles fretes/despesas, ou mesmo, quais deles guardam relação com as operações de vendas ou de armazenagem.

Desse modo, faz-se necessário detalhar (discriminar) quais dessas notas fiscais, com relação às operações de vendas, se referem a fretes e quais se referem a armazenagem.

### **3 - Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado**

Com relação aos créditos utilizados pela recorrente, a partir dos encargos de depreciação, conforme “Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal”, às fls. 39/40, a autoridade fiscalizadora assim se posicionou.

*“O inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, autoriza o creditamento sobre os encargos de depreciação e amortização das 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.*

[...]

*No período, a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços **adquiridos a partir de 01/05/2004**, conforme art. 31, da lei nº 10.865/2004.*

*Todavia, foi verificado o creditamento de encargos de depreciação/amortização sobre correção monetária do imobilizado, aquisição de bens usados, veículos de transportes, veículos da administração, e máquinas e equipamentos que **não** são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a **produção de laticínios**, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado **não** ligados diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados **no anexo V**.*

*O total subtraído, por esse critério, do valor da linha 09 das fichas 4 e 6 da DACON, e que se refere aos encargos de amortização de bens do ativo imobilizado, **conforme Anexo V**, foi, no trimestre, de **R\$ 220.196.15**.*

A recorrente defende a manutenção do crédito relativo aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, conforme consta de seu recurso, fls. 611/613.

Aduz que as máquinas e os equipamentos glosados são utilizados no processo produtivo da contribuinte. Também, que a Coordenação do Sistema de Tributação – CST, da Secretaria da Receita Federal, emitiu o Parecer Normativo CST nº 7, de 23 de julho de 1992, que 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.

Segundo referido Parecer, 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 afirmando que:

*“Desta forma, como 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 à sua concessão”.*

[...]

*A Autoridade Julgadora acatou em parte o irrisignação da Recorrente, porém, manteve parcialmente as glosas promovidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Joaçaba-SC.*

[...]

No que se refere aos créditos relativos aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, convém trazer a lume a legislação de regência. Quanto ao Pis/Pasep, a regulação se faz presente no art. 3º, §1º, inciso III da Lei nº 10.637, de 2002 e para a Cofins no art. 3º, §1º, inciso III da Lei nº 10.833, de 2003.

#### **Lei nº 10.637, de 2002.**

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

*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](#))*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do **caput**, incorridos no mês;*

#### **Lei nº 10.833, de 2003.**

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

*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](#))*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do **caput**, incorridos no mês;*

A **Lei nº 10.865, de 2004**, trouxe alterações quanto a utilização como crédito dos encargos de depreciação, conforme disposto no art. 31, abaixo transcrito:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do [inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no [inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Compulsando-se os artigos acima colacionados, conclui-se que os encargos de depreciação, para que possam ser usados como créditos na apuração das contribuições, devem atender aos seguintes requisitos: (i) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (ii) os bens do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004 geram créditos com relação aos períodos de apuração até 31 de julho de 2004; (iii) os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, para os períodos de apuração a partir de agosto de 2004.

Convém aclarar, de plano, que os créditos a serem utilizados na apuração das contribuições não-cumulativas são tão somente aqueles enunciados na legislação de regência. A recorrente, com relação as glosas operadas pela autoridade fiscal no item “Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado”, rebela-se contrariamente a uma parte dos bens que entende serem utilizados no processo produtivo.

Às fls. 612, a recorrente assim se manifestou:

*Não cabe à Autoridade Administrativa Fiscal, sem qualquer amparo técnico, glosar os créditos sob a singela alegação de que os equipamentos e máquinas apresentados pela Recorrente nos pedidos administrativos não são utilizados na produção de seus bens destinados à venda.*

[...]

*Merece reforma o acórdão atacado também neste aspecto, para que sejam incluídos na base de cálculo do crédito do PIS não-cumulativo, os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado supracitados no valor de **R\$ 84.425,28**.*

Assim, faz-se necessário detalhar (discriminar) quais dessas máquinas/equipamentos estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, demonstrando a utilização (função) de cada uma.

Por fim, diante de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de converter o presente recurso em diligência para que a autoridade preparadora proceda conforme abaixo indicado.

1. Intime a contribuinte a:

1.1 Discriminar (relacionar) quais os itens se referem efetivamente a embalagens de apresentação de produto que foram alocados, erroneamente, como embalagens de

transporte, demonstrando, com clareza de detalhes, a função/utilização de cada item e não apenas de forma consolidada.

1.2 Detalhar (discriminar) quais das peças relacionadas no item 1.2 (Materiais de Reposição - Peças em geral) foram aplicadas na manutenção de máquinas/equipamentos usadas na fabricação de bens destinados à venda, demonstrando a utilização (função) de cada item.

1.3 Detalhar (discriminar) quais dos serviços relacionados no item 1.3 (Serviços utilizados como Insumos) estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, ou, no mínimo, quais são indispensáveis à produção de bens destinados à venda.

1.4 Detalhar (discriminar) quais das notas fiscais, relacionadas às operações de vendas, de que trata o item 2 (Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda) se referem a fretes e quais se referem a armazenagem.

1.5 Detalhar (discriminar) quais dessas máquinas/equipamentos de que trata o item 3 (Encargos de Depreciação de bens do Ativo Imobilizado) estão diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, demonstrando a utilização (função) de cada uma.

2. Apresentar relatório com a conclusão da diligência.

3. Cientificar a interessada do resultado da diligência, abrindo prazo para manifestação, se assim desejar.

4. Retornar o processo a este CARF para julgamento.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)  
José Luiz Bordignon