



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

<b>Processo nº</b>	10925.002199/2009-89
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3801-003.755 – 1ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	23 de julho de 2014
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO
<b>Recorrente</b>	LACTICÍNIOS TIROL LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Os órgãos julgadores administrativos não estão obrigados a examinar as teses, em todas as extensões possíveis, apresentadas pelas recorrentes, sendo necessário apenas que as decisões estejam suficientemente motivadas e fundamentadas.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

Não se enquadram no conceito de insumos e não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens para transporte porque não são aplicadas ou consumidas diretamente no processo fabril e são utilizadas após o encerramento do processo produtivo.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não se enquadram no conceito de insumos e não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEÇAS E MATERIAIS DE REPOSIÇÃO. POSSIBILIDADE

Geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de peças e materiais de reposição que foram utilizadas em máquinas e equipamentos que integram o processo de fabricação dos produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE INSUMOS E MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de insumos e produtos acabados (fretes) entre os diversos estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com fretes somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

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

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas que não foram utilizados diretamente no processo produtivo.

#### CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. COMPROVAÇÃO.

Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da contribuição apurada de forma não-cumulativa, todavia o reconhecimento dos créditos está condicionado a efetiva comprovação de que as aquisições de combustíveis e lubrificantes são utilizadas efetivamente no processo produtivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, no sentido de:

I) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições de embalagens classificadas como de apresentação no valor de R\$ 1.461.542,17;

II) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições de aquisições de peças em geral correspondente a uma base de cálculo de R\$ 452.628,28;

III) reconhecer o direito de descontar créditos em relação aos serviços caracterizados como insumos correspondente a uma base de cálculo de R\$ 477.325,50;

IV) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as despesas de fretes nas operações de venda no valor de R\$ 2.144.420,08.

V) reconhecer o direito de descontar créditos em relação aos fretes pagos nas aquisições de insumos de pessoa jurídicas.

Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento integral nas seguintes matérias: embalagens, material de conservação e limpeza, e fretes. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Tiago Peretti, OAB/SC nº 36.908.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*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 Lacticínios Tirol, referente a cada frete na operação de venda. Conclui que, em face disto, restou totalmente prejudicada a análise do direito de crédito sobre as despesas com o frete na operação de vendas, devido a impossibilidade de se estabelecer a correlação entre a nota fiscal de venda e o seu respectivo frete de venda. Relata, ainda, que foi solicitado por amostragem algumas notas fiscais que compõem o valor informado a título de fretes nas operações de venda 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 Lacticínios 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 equipamentos 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 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.*

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, 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 contribuinte4/por00 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 bem destinado à venda, somente dão direito à crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

*DA EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL – DIGITAÇÃO DE VALORES ERRONEAMENTE E DESCONSIDERAÇÃO DE ALGUNS PRODUTOS CUJO CRÉDITO FOI DEFERIDO NO CÁLCULO DO MONTANTE HOMOLOGADO*

*- ao elaborar o mapa dos valores cujo crédito foi homologado a Autoridade administrativa incorreu em erro material, considerando valores diversos daqueles realmente incluídos na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.*

*PRELIMINAR - TARIFAÇÃO DAS PROVAS - OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE REAL E AMPLA DEFESA - DESCONSIDERAÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA CONTRIBUINTE:*

*- o acórdão recorrido, em manifesto equívoco, faz uma tarifação de provas, ao desconsiderar os documentos carreados aos autos que comprovam a existência do direito creditório da Recorrente, exigindo outras, desnecessárias ou impossíveis de serem cumpridas;*

*- a tarifação de provas promovida pela Delegacia de Julgamento conflita com o princípio de que todas as provas em direito admitidas são, em regra, hábeis a comprovar a existência ou inexistência de um fato jurídico;*

*- o princípio da verdade real ou material que rege o processo administrativo recomenda uma análise acurada dos elementos de prova com vistas à realidade dos fatos e não uma verificação meramente formal e que atenda eventual comodidade do julgador;*

*- a resistência da autoridade julgadora a análise dos documentos apresentados afronta aos princípios da verdade real, da oficialidade, da legalidade, da proporcionalidade, do informalismo e do interesse público, os quais devem ser observados pela administração pública por expressa previsão constitucional*

***QUANTO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - NOÇÃO GERAL DE SEU OBJETIVO:***

*- a autoridade julgadora emprega, entretanto, interpretação restritiva incompatível com o desiderato da não-cumulatividade;*

*- a violação à não-cumulatividade se dá por ofensa às leis ordinárias que regulamentaram a não-cumulatividade constitucionalmente previstas, como será demonstrado em cada item específico;*

***QUANTO AO CONCEITO DE INSUMOS:***

*- A Autoridade Julgadora utilizando legislações diversas da matéria em comento, cria óbices ilegais ao aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos;*

*- a uma, porque o fato gerador do PIS e da COFINS é auferir receitas, já o do IPI é a industrialização do produto submetido à circulação e consumo;*

*- a duas, porque tanto o IPI como o PIS/COFINS possuem legislações específicas quanto as suas regras de incidência e possibilidades de creditamento e, portanto, não devem ser submetidos a apreciações sob a ótica de semelhança com outros tributos;*

***QUANTO AS AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE EMBALAGENS APLICADAS AOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELA RECORRENTE:***

*- é também importante antecipar 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;*

*- a "agregação" do material de embalagem ao produto é criação subjetiva das autoridades fiscais, acatadas no julgamento sem amparo legal;*

*- ora, a distinção entre embalagens de apresentação e transporte é importante para o IPI apenas e tão somente para caracterizar industrialização, mas não é determinante para assegurar os descontos de créditos de PIS/COFINS;*

*- não tem nem lógica e nem o menor sentido exigir que as embalagens para gerar direito ao crédito necessitem se agregar fisicamente ao produto durante o processo de fabricação;*

#### *QUANTO AS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE REPOSIÇÃO (PEÇAS EM GERAL)*

*- as peças de reposição são, em sua maioria, adquiridas de fornecedores que vendem as máquinas utilizadas no processo fabril dos produtos lácteos, tais como:*

*a) peças adquiridas da empresa Tetra Pak Ltda. que vende máquinas de envase e equipamentos de processamento.*

*b) materiais de manutenção obtidas da empresa Gea Westfalia Separator Do Brasil Indústria de Centrífugas Ltda., que vende máquinas centrífugas;*

*- não há que se falar em ausência de prova de sua utilização na atividade da empresa.*

#### *QUANTO AS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA*

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

#### *QUANTO AS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES*

*- as aquisições de gás ultrasystem, são insumos consumidos no processo de fabricação de laticínios;*

*- além do gás, houve a glosa sobre as aquisições de graxas, óleos e lubrificantes, que, igualmente, são utilizados em máquinas e equipamentos da produção (tais como empilhadeiras, máquinas do setor de produção do leite longa vida, etc );*

*- o gás ultrasystem é utilizado como combustível nas empilhadeiras, que são máquinas utilizadas em diversos setores de seu parque fabril (tais como: produção, expedição e almoxarifado).*

*- o parque fabril é o lugar onde a matéria-prima é transformada no produto final. Desta forma, todo o combustível gasto na movimentação de matéria-prima, produtos em elaboração, produto acabado, etc. é caracterizado como insumo, pois seu custo integra o custo final do produto, assim, sua possibilidade de crédito tem previsão expressa na legislação da COFINS, não podendo ser excluído da base de cálculo que enseja a apuração dos créditos;*

*- são insumos essenciais à movimentação de máquinas e equipamentos que são utilizados diretamente no processo produtivo.*

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

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

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

*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.*

A DRF de origem atendeu o solicitado na Resolução e por meio de Informação Fiscal esclareceu:

#### 1.1 Embalagens de apresentação – Embalagens de transporte

Pelos documentos fotográficos juntados, na hipótese de haver perfeita coincidência entre a descrição constante das planilhas com o que deve estar contido no corpo das respectivas notas fiscais – a contribuinte não juntou nenhuma nota fiscal neste sentido, as embalagens relativas aos itens 1 a 07, 25 e 27 tem características de serem classificadas como Embalagens de apresentação por agregar valor comercial ao produto através de sua apresentação objetivando valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Em alguns casos, em verdade, a embalagem faz parte do próprio produto, eis que não é possível vender leite ou iogurte, sem a respectiva embalagem, uma vez que estes produtos encontram-se em estado líquido. Neste sentido, portanto, as embalagens nestas condições somariam o montante de R\$ 1.461.542,17 – arquivo digital “item 1.1 a) Relação das Notas Fiscais de aquisição de embalagens de apresentação.pdf” Adobe Reader.

Diferentemente, as embalagens relacionadas nos itens 08 a 24 e 26 do arquivo digital “item 1.1 a) Relação das Notas Fiscais de aquisição de embalagens de apresentação.pdf”, soma R\$ 209.945,15, apresentam características de embalagens de transporte por não manter contato direto com o produto. Meras caixas para acondicionamento, para fins de transporte. De modo algum se podem classificar as embalagens nestas condições (itens 08 a 24 e 26) com as embalagens de apresentação, ainda que tragam informações sobre os produtos ou marca, uma vez que sua função principal não é valorizar os produtos que contem, mas de servir como caixas ou engradados que transportam quantidades daquele produto, constituído pela matéria em si e pelo invólucro que a contém.

#### 1.2 Material de reposição – peças em geral.

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

### 1.3 Serviços

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 a) Serviços utilizados como insumos relacionados diretamente com o processo produtivo.pdf”) verifica-se que a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos serviços que não tem relação direta com o processo produtivo, ou deveriam ser inobilizados por se tratarem de reformas, ampliações e modernização de instalações para futura amortização de vez que os serviços aplicados ampliam a vida útil dos bens e instalações e mais de 1 ano e vida. Os serviços em questão montam a R\$ 200.884,89.

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 b) Demais serviços.pdf”) verifica-se que a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos “demais serviços” que não tem relação direta com o processo produtivo, a exemplo de: serviços de manutenção e conservação de pátios, monitoramento e segurança, de placas de identificação, etc. que a teor da legislação vigente não fazem jus ao crédito. Os serviços em questão montam a R\$ 5.515,05.

Na relação de serviços utilizados como insumo relacionado diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 c) Serviços cuja função não foi identificada.pdf”) a contribuinte esclarece que não foi possível identificar a “função” de alguns serviços relacionados diretamente com o processo produtivo, ou seja: não logrou a interessada atender a solicitação de demonstrar e co-relacionar o serviço com o processo produtivo. Nesta situação foram apontados serviços no montante de R\$ 185.231,70.

Em relação a este item, também foi efetuada diligência “in loco” no sentido de verificar se os serviços listados poderiam ter sido utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, de acordo com o Relatório de Diligência Fiscal.

### 1.4 Despesas de armazenagem e frete na operação de venda

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

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

De outro lado, cabe destacar que os custos e/ou despesas de transportes em exame não estão relacionados a fretes decorrentes de operação de venda, uma vez que a venda ainda é uma perspectiva, ela não se concretizou ainda (pode ser que ocorra ou não) nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Estão nesta situação os gastos no montante de R\$ 1.728,00.

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

Ora, aqui se trata de bens adquiridos para revenda. Nesse caso, o frete referente à aquisição da mercadoria poderia ser somado ao valor da mercadoria. Todavia, no caso em questão, o frete diz respeito ao transporte de mercadorias em um período posterior à sua aquisição, em uma operação de movimentação de mercadorias interna da empresa. É, portanto, uma despesa que não pode ser englobada no custo dos bens. Neste sentido, a orientação emanada da Solução de Consulta nº 344, SRRF8<sup>a</sup>/Disit de 05/10/2009. Estão nesta situação os gastos no montante de R\$ 13.570,00.

Na relação de Despesas de Armazenagem e Frete utilizados como insumo (arquivo “Item 1.4 m) Compra imobilizado.pdf”) a contribuinte pretende seja confirmado o crédito em relação ao frete que teria sido pago em operações de compra de bens integrantes do Ativo imobilizado, sem que acha previsão legal para tanto.

Havendo ocorrido a incorporação ao ativo imobilizado das edificações ou suas reformas, construções ou ampliações e das máquinas e equipamentos utilizados na produção, os fretes (serviço) devem ser agregados aos respectivos bens, uma vez que passam a integrar o seu custo, sendo possível o aproveitamento dos créditos, apenas, em relação aos bens que tenham relação com o produto em fabricação, melhor dizendo, que ele pertença à linha de produção, na forma de futuras depreciações. Neste sentido, não cabe o crédito sobre o montante de R\$ 26.796,72.

A contribuinte foi devidamente cientificada do teor da diligência, tendo se manifestado no prazo que lhe foi concedido.

Discordando da informação fiscal feita pela autoridade fiscal, a recorrente inicialmente pugna pela apreciação pela turma julgadora do conteúdo da mídia que se encontrada juntada ao processo nº 10925.000034/2013-59 sob pena de caracterizar cerceamento de defesa.

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

Quanto aos itens 1 a 07, 25 e 27 a autoridade fiscal reconheceu as suas características de embalagens de apresentação. Por outro lado, as Autoridades Administrativas consideraram que “...as embalagens relacionadas nos itens 08 a 24 e 26 do arquivo digital “item 1.1. a) Relação das notas fiscais de aquisição de embalagens de apresentação por não manter contato direto com o produto.”

Em relação às embalagens consideradas como sendo de transporte, as autoridades apresentam informações parciais e imprecisas, tais como:

- as informações não demonstram todas as características, a função, a descrição do processo de formação de cada embalagem, a sua utilização no processo produtivo e a relação das notas fiscais de aquisição;

- as fotos apresentadas são relativas a uma parte das embalagens consideradas como de transporte e não contém a respectiva descrição/denominação.

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

No que se refere ao item 3 “material de reposição – peças em geral”, a recorrente afirma que ficou comprovado através da diligência que as peças de reposição referidas no presente item são empregadas e consumidas em máquinas/equipamentos utilizadas na industrialização dos seus produtos.

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

Quanto ao item 1.3 – a) Serviços utilizados com insumos relacionados diretamente com o processo produtivo, a contribuinte entende que faz jus ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins sobre os serviços relacionados neste item, por configurarem verdadeiro insumo do processo produtivo.

Em relação ao item 1.3 – b) Demais Serviços também entende que faz jus ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins sobre os serviços relacionados neste item, por configurarem verdadeiro insumo do processo produtivo.

Reconhece que no item 1.3 - c) Serviços cuja função não foi identificada que, de fato, não logrou comprovar seus vínculos à produção.

Em relação aos itens 1.4 – Despesas de armazenagem e frete na operação de venda, não concorda com a posição da fiscalização em relação aos itens 1.4 - e) transferência de produto acabado; 1.4 - f) transferência prod. agrop; 1.4 – m) compra imobilizado.

Por último requer que sejam sanadas as incorreções e omissões relevantes apontadas e que o conteúdo da mídia que se encontrada juntada ao processo nº 10925.000034/2013-59 faça parte integrante deste processo sob pena de caracterizar cerceamento de defesa.

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

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

Inicialmente analisa-se o pedido de que a mídia (CD-Rom) juntada ao processo nº 10925.000034/2013-59 faça parte integrante deste processo. Em consulta ao site Comprot do Ministério da Fazenda, de fato constata-se que este processo tem como documento de origem uma mídia digital e encontra-se na SAORT/DRF/JOA, ressaltando que ele não foi cadastrado no sistema e-processo.

De imediato esclareça-se que o processo 10925.000034/2013-59 não foi nem encaminhado nem distribuído a este relator, portanto não se tem acesso ao aludido processo, de sorte que indefere-se a juntada da mídia. Ademais, o relator não tem competência para alterar a distribuição efetuada.

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

Quanto à alegação de erro material, incumbe a autoridade administrativa da unidade local sanear eventuais erros de cálculo. A autoridade julgadora não pode alterar este quadro porque nessa matéria não há litígio.

Destaca-se que as matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Assim, as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

**1 Preliminar – Tarifação das provas**

A interessada sustenta que o acórdão recorrido, em manifesto equívoco, faz uma tarifação de provas, ao desconsiderar os documentos carreados aos autos que comprovam a existência do direito creditório da Recorrente, exigindo outras, desnecessárias ou impossíveis de serem cumpridas.

A interessada sustenta a nulidade da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) por cerceamento do direito de defesa em face de que a decisão recorrida não examinou os documentos carreados aos autos, violando principalmente o princípio da verdade real.

Não merece prosperar essa tese. Ao contrário do alegado, o colegiado de primeira instância discutiu todas as teses necessárias e suficientes para a solução da lide administrativa.

Exemplificando, a propósito da embalagens de transporte, o julgador “a quo” motivou sua convicção de forma clara e precisa com base nas provas apresentadas na manifestação de inconformidade. Confira-se trecho do voto condutor:

*Como se vê, em sede de Manifestação de Inconformidade a contribuinte nada acrescentou que fosse capaz de infirmar a situação posta nos autos. Ao contrário. Grande parte das fotos por ela anexadas somente confirmam que as embalagens utilizadas não são de apresentação como defende, mas são próprias para o transporte de seu produto final, conforme distinção acima fixada. As imagens mostram embalagens que comportam quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não contêm indicações promocionais destinadas à valorização do produto - consistem de: caixas de papelão pardo ou branco sem qualquer acabamento especial ou rotulagem de função promocional e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; fita adesiva; e rede plástica para defumar queijo.*

Além do mais, como bem colocado pela decisão de primeira instância, só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou e, por óbvio, comprove a ocorrência desta.

Ademais, os órgãos julgadores administrativos não estão obrigados a examinar as teses, em todas as extensões possíveis, apresentadas pelas recorrentes, sendo necessário apenas que as decisões estejam suficientemente motivadas e fundamentadas. Nessa esteira, o julgador não tem a obrigação de rebater, um a um, todos os argumentos apresentados pela interessada na manifestação de inconformidade.

Não se pode perder de vista que a decisão recorrida apreciou todas as questões relevantes necessárias a solução do litígio, em especial o fato de que parte do direito creditório não foi comprovado por documentação hábil e idônea. Assim, eventual omissão sobre argumentos do sujeito passivo não acarreta a nulidade da decisão recorrida, visto que o julgador apresentou razões coerentes e suficientes para embasar a decisão.

Além disso, no âmbito do processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

*"Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."*

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que a decisão recorrida motivadamente demonstrou de forma clara e concreta os motivos pelos quais o direito creditório não foi reconhecido.

Por tais razões não há que se falar em nulidade da decisão guerreada por ofensa ao princípio da verdade real.

## 2. Glosa de créditos

### 2.1 Do direito descontar créditos em relação as aquisições de embalagens aplicadas aos produtos industrializados.

Esta controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição em relação às aquisições de embalagens utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias -item 2.2.2 – a) do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal.

Para a solução deste tópico é essencial o exame do conceito de insumo.

Segundo o art. 3º, inciso II, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a pessoa jurídica poderá descontar créditos 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.

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

(...)

*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)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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 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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*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)*

(...) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da referida contribuição.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em Hermenêutica e Aplicação do Direito, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

*Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade.*  
(grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transscrito:

*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: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)(grifou-se)*

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos bens e serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as

despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direto ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direto tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

*Art. 1º*

(...)

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumos corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 - RS, assim se pronunciou:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. 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. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.*

*1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.*

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

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

4. 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.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991-RS, DJe 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

*No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.*

*Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.*

*Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...)(rgifou-se)*

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo, segundo o disposto na IN 247/2002.

Superada essa fase conceitual, passa-se ao exame deste caso concreto.

Como visto, nesta matéria a controvérsia é verificar se determinadas aquisições de embalagens enquadram-se no conceito de insumo - item 2.2.2 – a) do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal.

Assiste razão parcial à interessada. A matéria foi objeto de diligência fiscal.

Destarte, nos termos da posição adotada acima, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda 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.

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

*Pelos documentos fotográficos juntados, na hipótese de haver perfeita coincidência entre a descrição constante das planilhas com o que deve estar contido no corpo das respectivas notas fiscais – a contribuinte não juntou nenhuma nota fiscal neste sentido, as embalagens relativas aos itens 1 a 07, 25 e 27 tem características de serem classificadas como Embalagens de apresentação por agregar valor comercial ao produto através de sua apresentação objetivando valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Em alguns casos, em verdade, a embalagem faz parte do próprio produto, eis que não é possível vender leite ou iogurte, sem a respectiva embalagem, uma vez que estes produtos encontram-se em estado líquido. Neste sentido, portanto, as embalagens nestas condições somariam o montante de R\$ 1.461.542,17 – arquivo digital “item 1.1 a) Relação das Notas Fiscais de aquisição de embalagens de apresentação.pdf” Adobe Reader.*

*Diferentemente, as embalagens relacionadas nos itens 08 a 24 e 26 do arquivo digital “item 1.1 a) Relação das Notas Fiscais de aquisição de embalagens de apresentação.pdf”, soma R\$ 209.945,15, apresentam características de embalagens de transporte por não manter contato direto com o produto. Meras caixas para acondicionamento, para fins de transporte. De modo algum se podem classificar as embalagens nestas condições (itens 08 a 24 e 26) com as embalagens de apresentação, ainda que tragam informações sobre os produtos ou marca, uma vez que sua função principal não é valorizar os produtos que contém, mas de servir como caixas ou engradados que transportam quantidades daquele produto, constituído pela matéria em si e pelo invólucro que a contém.*

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

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

Assim sendo, dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que partes das aquisições que foram objeto de glosa fiscal e que foram caracterizadas como embalagens de transporte (itens 08 a 24 e 26) não podem ser consideradas insumos porque não foram aplicadas diretamente na atividade fabril.

Destarte, após o confronto das posições da fiscalização e da interessada, é forçoso concluir que parte das embalagens que foram glosadas caracterizam-se como acondicionamento para transporte e não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que as embalagens foram aplicadas quando o processo produtivo já havia sido encerrado. Cabe, mais, acrescentar que as provas coligidas são suficientes para formar a convicção deste julgador, sendo desnecessária a análise individualizada de cada embalagem com quer fazer crer a interessada.

Em suma, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens classificadas como de apresentação nos termos da diligência fiscal. Assim reconhece-se uma base de cálculo de R\$ 1.461.542,17.

## **2.2 Do direito descontar créditos em relação as aquisições de material de reposição – peças em geral.**

Como visto, nesta matéria a discussão concentra-se no direito de descontar créditos em relação as aquisições de “peças em geral” -item 2.2.2 – c) do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal.

A propósito desta discussão e em razão de entendimentos divergentes, a RFB consolidou a tese que 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 geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme Solução de Divergência COSIT 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.*

*Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.*

Deste modo, é pacífico que a interessada tem o direito de descontar créditos em relação as aquisições de partes e peças de reposição.

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

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

Como colocado, é incontroverso que as peças e materiais de reposição foram utilizadas em máquinas e equipamentos que integram o processo de fabricação dos produtos destinados à venda.

A restrição colocada pela autoridade fiscal na diligência fiscal deve ser desconsiderada porque o ônus da prova de que as partes e peças de reposição estavam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente, é da autoridade fiscal. O termo “aparentemente” não é suficiente para concluir que as peças e materiais de reposição deveriam ter sido contabilizados no ativo imobilizado para futuras depreciações.

De sorte que não restou provado que as peças adquiridas para reposição representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, segundo dispõe o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Deste modo, adota-se o valor reconhecido pela interessada, assim a base de cálculo que gera direito a crédito importa em R\$ 452.628,28.

### **2.3 Do direito descontar créditos em relação as aquisições de produtos de conservação e limpeza**

Esta controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição sobre as aquisições de produtos de conservação e limpeza.

Como já relatado, segundo a Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03) e o Parecer Normativo CST 65/1979, é requisito essencial, para o direito ao crédito, que 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.

Por seu turno, a recorrente argumentou que o uso dos produtos de conservação e limpeza é essencial à atividade da interessada que produz alimentos derivados leite.

A propósito desses gastos, assim se manifestou a autoridade administrativa na informação fiscal, (item 2.2.2 – e) do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal):

(...)

*Itens como material de segurança e de conservação e limpeza, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária, não tem previsão legal para o creditamento na aquisição.*

(...)

Do exame desse excerto é incontestável que os gastos anteriormente citados não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na fabricação dos bens destinados à venda.

Segundo a análise feita pela autoridade fiscal no estabelecimento do contribuinte, os aludidos gastos não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto. Vale ressaltar, que a requerente não colacionou elementos de prova hábeis a infirmar esse fato, apenas discorreu sobre o seu direito.

Desta forma, os produtos de conservação e limpeza, não obstante se configurarem como custos/despesas industriais, **não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto**, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição não-cumulativa. (grifou-se)

Em conclusão, neste item não merece reparo a decisão “a quo”.

## 2.4 Do direito descontar créditos em relação aos serviços utilizados como insumos

### 2.4.1 Do direito descontar créditos em relação aos serviços gerais utilizados como insumos

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos sobre os serviços gerais caracterizados como insumos no valor de R\$ 668.072,25 (valor controverso). Sustenta que o erro no preenchimento do Dacon não pode inviabilizar o seu direito de descontar créditos.

Argumenta que os serviços de manutenção industrial, resfriamento de leite, análise laboratoriais, armazenagem, locação de equipamentos industriais e outros serviços prestados à Recorrente correspondem a serviços essenciais ao seu processo produtivo.

Nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto.

Segundo a diligência fiscal, na relação de serviços utilizados como insumo relacionados diretamente com o processo produtivo (arquivo “Item 1.3 a) Serviços utilizados como insumos relacionados diretamente com o processo produtivo.pdf”) verifica-se que a contribuinte computou na base de cálculo alguns serviços que não têm relação direta com o processo produtivo, ou deveriam ser imobilizados por se tratarem de reformas, ampliações e modernização de instalações para futura amortização de vez que os serviços aplicados ampliam

a vida útil dos bens e instalações e mais de 1 ano e vida. Os serviços em questão montam a R\$ 200.884,89.

A restrição colocada pela autoridade fiscal na diligência fiscal deve ser desconsiderada porque o ônus da prova de que os serviços foram utilizados em máquinas e equipamentos que estavam obrigados a serem incluídos no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente, é da autoridade fiscal. A diligência fiscal não é suficiente para concluir que tais serviços deveriam ter sido contabilizados no ativo imobilizado para futuras depreciações. Não se colacionaram ao processo registros contábeis e outros documentos fiscais.

De sorte que não restou provado que os serviços representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, segundo dispõe o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Outrossim restou provado que a contribuinte computou na base de cálculo dos créditos “demais serviços” que não tem relação direta com o processo produtivo, a exemplo de: serviços de manutenção e conservação de pátios, monitoramento e segurança, de placas de identificação, etc. que a teor da legislação vigente não fazem jus ao crédito. Os serviços em questão montam a R\$ 5.515,05.

Além do mais, a recorrente admitiu que não foi possível identificar a “função” de alguns serviços relacionados diretamente com o processo produtivo, ou seja, não logrou demonstrar e co-relacionar o serviço com o processo produtivo no montante de R\$ 185.231,70.

Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços (discriminados acima) que foram objeto de glosa fiscal não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

É bem verdade que esses serviços são importantes para o processo produtivo, todavia tais serviços não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são serviços auxiliares e/ou complementares ao processo produtivo. Como visto, em regra, são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Finalizando o tópico, o direito de descontar créditos em relação aos serviços caracterizados como insumo é no valor de R\$ 668.072,25, deduzidas as glosas apuradas na diligência fiscal nos valores de R\$ 5.515,05 e R\$ 185.231,70, respectivamente, resultando numa base de cálculo de R\$ 477.325,50.

## **2.4.2 Do direito descontar créditos em relação aos serviços de fretes**

### **2.4.2.1 Fretes nas operações de venda**

Este tópico tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição em relação aos fretes nas operações de venda de produtos.

Consigne-se de imediato que o direito de descontar créditos da contribuição calculados em relação ao frete na operação de venda foi previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal:

*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.*

(...)

A autoridade fiscal de forma precipitada glosou todas as despesas de frete nas operações de venda. Veja o seu relato:

*No entanto, a memória de cálculo apresentada pela requerente, com o nome de F04-4-06, não contempla as informações solicitadas por meio da Intimação Saort nº 15.780, item 04, como: nome do emitente, CNPJ do emitente, e principalmente o número da Nota Fiscal de Saída, emitida pela Lacticínios 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 identificação dos fornecedores do respectivo serviço. Assim como, a 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 frete na aquisição de insumos, frete na venda de mercadorias e frete entre estabelecimentos da empresa Lacticínios Tirol.*

*Em relação ao frete entre estabelecimentos da empresa Lacticínios Tirol, conforme fls. 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328 a 360, 361 a 410, 411 a 444, 446, 447, 448, 449, 451 a 479, 481, 483, 484, 485, 486, 488, 489, 491, 495, 496, 499, 501, 502, 504, 506 a 512, 513, 524, 525, 526 e 527, do processo fiscal nº 10925.002185/2009-65 - COFINS, os mesmos não se enquadram como frete de vendas, na verdade, trata-se de despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal.*

Como se nota, a própria autoridade fiscal admitiu que a empresa efetuou despesas com fretes em operações de venda. A alternativa adotada pelo colegiado para a solução deste litígio foi a conversão em diligência para que a autoridade fiscal efetivamente identificasse as despesas de frete nas operações de venda.

Do exame da diligência fiscal e dos documentos acostados neste processo e em outros que estão julgamento nesta sessão, verifica-se que parte dos fretes nas operações de venda ficaram comprovados. Os fretes em que se admitem os descontos de créditos

correspondem apenas aqueles em que o CNPJ de origem e destino são distintos, caracterizando uma operação de venda entre empresas.

Deste modo, como o ônus da prova é da recorrente, reconhece-se apenas os valores citados no item **1.4 a) venda prod. acabado**, no valor de R\$ 2.137.798,86 e **1.4 b) venda prod. argop.**, no valor de R\$ 6.621,22, **totalizando R\$ 2.144.420,08**.

Assim, a recorrente não tem o direito de descontar créditos em relação as despesas de fretes que não restaram provadas como realizadas em operações de venda.

Em síntese, admite-se o direito de descontar créditos em relação as despesas de fretes nas operações de venda no valor de R\$ 2.144.420,08.

#### 2.4.2.2 Fretes na aquisição de insumos

A recorrente insurgiu-se parcialmente contra a glosa dos créditos decorrentes de despesas de fretes nas aquisições de insumos.

É pacífico que o valor dos fretes integra o custo de aquisição dos insumos, desse modo o valor dos fretes também compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição.

Neste sentido a Solução de Consulta da Disit 08 nº 197 de 16 de Agosto de 2011:

(...)

*FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins.*

Destarte, do ponto de vista contábil e fiscal não se pode desagregar as despesas de frete dos insumos adquiridos.

Pontue-se que a vinculação das despesas de transporte ao custo do produto adquirido é prevista na legislação tributária, conforme o art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RI), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2009.

Vale lembrar que o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 dispõe que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. As aquisições de leite *in natura* de pessoas físicas não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que esse está limitado às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país.

Do exame dos fretes pagos, item 1.4 g – compra insumos, constata-se que esta condição foi atendida parcialmente. Consta neste demonstrativo uma série de aquisições de leite *in natura*, leite, lenha e cavaco de diversos produtores, operações que não geram créditos nos termos da legislação de regência.

Por seu turno, não se reconhece o direito de descontar créditos em relação aos fretes que teriam sido pagos na aquisição de outro bens, item 1.4 g – frete na compra de insumos (peças, etc) classificados como de uso e consumo. Segundo a diligência fiscal esse fretes não restaram comprovados, portanto mantém-se a glosa no montante de R\$ 7.891,35.

Cabe registrar, ainda, que o simples erro no preenchimento do Dacon não é suficiente para afastar o legítimo direito ao crédito, que é previsto em lei.

Deste modo, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os fretes pago nas aquisições de insumos de pessoas jurídicas, sendo que o valor deverá ser apurado pela autoridade incumbida de executar o acórdão com base no demonstrativo citado (item 1.4 g – compra insumos), excluindo-se as aquisições denominadas de diversos produtores.

#### **2.4.2.3 Do direito descontar créditos em relação aos fretes decorrentes das transferências realizadas com os insumos e produtos**

A recorrente não se conforma com a glosa da autoridade fiscal em relação aos créditos decorrentes das despesas de fretes com as transferências de insumos e produtos acabados entre os diversos estabelecimentos da empresa (postos de coleta, industriais e centros de distribuição).

É certo que os aludidos fretes não estão relacionados a uma operação de venda, portanto, *in casu*, não se aplica os descontos de créditos previstos no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal:

*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.*

(...)

Como visto, o conceito de insumo é restritivo, portanto não se admite uma interpretação extensiva nesta situação como pleiteia a recorrente. Os valores relativos aos gastos com fretes somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

Deste modo, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados por pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os demais serviços (fretes) que foram objeto de glosa fiscal não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril, tais como:

a) **item 1.4 c** - venda locais presumidos (fretes entre a empresa e seus distribuidores

b) **item 1.4 d** – transferência CD – frete na transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais e o centro de distribuição;

c) **item 1.4 e** - transferência produtos acabados – frete na transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos industriais;

d) **item 1.4 f** - transferência produtos agropecuários para revenda – frete na transferência de produtos agropecuários da matriz até os demais estabelecimentos;

e) **item 1.4 i e j** – transferência PC – frete na transferência de leite in natura dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais;

f) **item 1.4 k** – consignação – frete na transferência de produtos do remetente até o estabelecimento destinatário.

g) **item 1.4 m** – compra imobilizado – frete na compra de bens para o ativo imobilizado.transferência de produtos do remetente até o estabelecimento destinatário.

h) **item 1.4 n** – devolução de vendas

i) **item 1.4 o** – remessa armazenagem

j) **item 1.4 p** – retorno armazenagem

k) **item 1.4 q** – remessa análise

l) **item 1.4 r** – retorno análise

m) **item 1.4 s** – remessa conserto

n) **item 1.4 t** – retorno conserto

o) **item 1.4 u** – diversos

Anote-se que a RFB consolidou a tese que o frete pago para transportar insumos e/ou produtos acabados não configura insumo, conforme Solução de Divergência COSIT nº 26/2008, DOU 09.06.2008:

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE. 1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto. 2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto*

*acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não-cumulativa.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 3º inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 15 inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (grifou-se)*

É bem verdade que esses fretes são importantes para o processo produtivo, todavia não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda.

Os fretes em referência são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Em suma, mantém-se a glosa da fiscalização.

### **3 Encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**

A recorrente sustenta o seu direito a manutenção dos créditos decorrentes de apropriação sobre os encargos de depreciação. Como relatado, argumenta que os bens são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, bem como são diretamente utilizados no processo produtivo dos bens fabricados e destinados à venda.

Como visto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, dispunha:

*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)*

*(...)*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*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.*

(...) (grifou-se)

*Iº 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)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II- dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

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

(grifou-se) (...)

Com efeito, a norma estabelece um requisito para que a pessoa jurídica possa descontar créditos, isto é, as máquinas e equipamentos têm que ser utilizadas na fabricação de produtos destinados à venda.

Assim sendo, o problema central é identificar se os aludidos equipamentos e máquinas foram utilizados na fabricação dos produtos.

A autoridade fiscal relatou:

*No período entre 01/02/2004 a 31/07/2004 dão direito a crédito os encargos de depreciação e amortização dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (art. 3º, VI e art. 15, II da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 31 da lei nº 10.865/2004).*

*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.*

Embora a recorrente tenha omitido no recurso voluntário as descrições dos bens, para efeito de julgamento adotar-se-á a identificação mencionada na manifestação de inconformidade e repetida na decisão *a quo*, ou seja, no geral as aquisições referem-se à empilhadeiras, tanques, etc.

Como demonstrado pela decisão de primeira instância, as provas colacionadas não são suficientes para reconhecer o direito ao crédito. Desta forma, a interessada não conseguiu descharacterizar a glosa da fiscalização, que teve por fundamento o fato de que as máquinas e equipamentos não foram utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

Em síntese, somente geram créditos da contribuição os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção, o que não ficou caracterizado no caso vertente.

#### **4 Créditos decorrentes de despesas com combustíveis e lubrificantes**

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos sobre despesas com combustíveis e lubrificantes.

Nesta matéria a grande controvérsia é identificar se os combustíveis e lubrificantes adquiridos enquadram-se no conceito de insumo. A fiscalização tributária entendeu que estes produtos não obedecem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação.

A legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, estabelecia:

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

*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 - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);*

*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)(grifou-se)*

Por sua vez, a recorrente alega que combustíveis e lubrificantes são insumos essenciais à movimentação de máquinas e equipamentos que são utilizados no processo produtivo.

Deste modo, para descontar créditos, é necessário que os insumos adquiridos pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que a recorrente não logrou êxito em comprovar que, de fato, os combustíveis e lubrificantes são aplicados no processo produtivo.

Diferentemente do alegado, não é viável o reconhecimento dos créditos apenas com base em lançamentos contábeis. O direito ao crédito requer exame minucioso dos insumos adquiridos e do processo produtivo, ou seja, se, efetivamente, eles foram utilizados na fabricação produtos que asseguram a manutenção e utilização dos respectivos créditos.

Insista-se que este voto adota uma posição restritiva do conceito de insumo, de sorte que combustíveis e lubrificantes utilizados na movimentação de máquinas e equipamentos não geram direito de descontar créditos da contribuição.

Ademais, a recorrente não demonstrou em que máquinas e equipamentos os combustíveis e lubrificantes são utilizados. Os custos de produção devem ser efetivamente comprovados, a exemplo de requisições do almoxarifado, planilhas de gastos de combustíveis por veículos e máquinas etc.

Em remate, mantém-se a glosa da fiscalização porque a recorrente não comprovou de forma adequada que as aquisições de combustíveis e lubrificantes são utilizadas efetivamente no processo produtivo.

## 5 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- a) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições de embalagens classificadas como de apresentação no valor de R\$ 1.461.542,17;
- b) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições de peças em geral correspondente a uma base de cálculo de R\$ 452.628,28;
- c) reconhecer o direito de descontar créditos em relação aos serviços caracterizados como insumos correspondente a uma base de cálculo de R\$ 477.325,50;
- d) reconhecer o direito de descontar créditos em relação as despesas de fretes nas operações de venda no valor de R\$ 2.144.420,08.
- e) reconhecer o direito de descontar créditos em relação aos fretes pagos nas aquisições de insumos de pessoa jurídicas.

Flávio de Castro Pontes - Relator